

LEANDRO ANTONIO AIRES

ASPECTOS DO BEM JURÍDICO OFENDIDO NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

**CURITIBA
2010**

LEANDRO ANTONIO AIRES

ASPECTOS DO BEM JURÍDICO OFENDIDO NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito do Estado no Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. René Ariel Dotti.

**CURITIBA
2010**

TERMO DE APROVAÇÃO

LEANDRO ANTONIO AIRES

ASPECTOS DO BEM JURÍDICO OFENDIDO NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito do Estado no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, pela comissão formada pelos professores:

Orientador: Prof. Dr. **René Ariel Dotti**

Membro: Prof. Dr. **José Roberto Vieira**

Membro: Prof. Dr. **Rodrigo Sánchez Ríos**

Curitiba, ____ de março de 2010.

*Para Jurema L Cardoso, a quem devo a vida;
Para Aliandra W Aires, irmã fonte de inspiração.
Dedico.*

Agradecimentos

Sem a colaboração valiosa de muitas pessoas esta dissertação não seria possível.

Ao Professor René Ariel Dotti, que prontamente aceitou e abraçou minha proposta de pesquisa, dispensou horas de seu concorrido tempo para, calmamente, com toda atenção, refletir acerca do assunto e incentivar a realização de um trabalho sério, agradeço a lição intelectual e de vida que me propiciou. Do escritório do Professor Dotti, a eficiente Claudia Penovich sempre viabilizando com muita simpatia soluções para as mais diversas situações acadêmicas nesses dois últimos anos, meu muito obrigado.

Ao Professor Jose Roberto Vieira, que desde os tempos de minha graduação em Direito incentivava a continuidade dos estudos na pós-graduação. Agradeço a preciosa colaboração, pelas nossas conversas sobre bibliografias, pelas aulas, a pronta disponibilidade em auxiliar, pelos inúmeros livros emprestados e artigos cedidos.

Aos Professores Celso Luiz Ludwig, Eduardo de Oliveira Leite, Fabrício Ricardo de Limas Tomio, Katya Kozicki, Vera Karam de Chueiri e Juarez Cirino dos Santos pelas aulas ministradas e orientações recebidas durante o mestrado.

Aos meus amigos de trabalho, Marco Antonio Possetti, Flavio Ayres de Sousa e Luciano Alaor Bogo, agradeço a paciência pelas repetidas discussões jurídicas travadas e pelo material emprestado aqui e acolá. Em especial à colega e amiga Valéria de Oliveira Dalla Martha, que sempre colaborou com as condições para que eu pudesse cumprir tanto minhas obrigações acadêmicas quanto as profissionais na Receita Federal.

Aos amigos de mestrado, Giovanny Cocicov, Renata Steiner, Rene Toedler, Geovana Assis, Nicole Gonçalves, cada qual que em certo momento se fez importante nesse caminho. Meu registro também aos amigos do dia-a-dia, que sabem quem são!

Aos meus pais, Jurema e Anage, minha irmã e sobrinhas, Aliandra, Raquel e Julia, pelo incondicional carinho e incentivo.

“um caminho não é mais que um caminho (Não há, porém, como dizê-lo melhor). E qualquer caminho não é um caminho do coração. Como qualquer caminho não é mais que um caminho, não há afronta – nem a si mesmo, nem aos outros – em largá-lo, se é isso que o seu coração ordena. Portanto é a ‘lógica’ do coração que indica se um caminho deve ser perseguido ou abandonado. [...] A única busca, a tentativa que vale a pena, consiste em percorrer e perscrutar o caminho do coração. Tendo coração, qualquer caminho deve ser percorrido. Este é o único desafio que realmente importa e compensa as penas do percurso.”

Jose Souto Maior Borges.

(Ciência Feliz. 3ªed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 57,58.)

RESUMO

Cuida-se dos aspectos necessários para indicar qual o bem jurídico-penal protegido nos crimes tributário no Brasil, tema do Direito Penal Tributário. Do Direito Penal, levanta-se a concepção orientada por bens jurídicos e a ofensividade como princípio norteador, residindo na axiologia constitucional a base normativa sob a qual descansam. Dos vários possíveis conceitos de bem jurídico-penal, adota-se aquele informado pelo contexto social, sem hierarquização entre bens jurídicos individuais e coletivos, capaz de cumprir funções dogmática e crítica. Pela ofensividade tem-se que não há crime sem ofensa – lesão ou perigo concreto de lesão – a um bem jurídico. Do Direito Tributário, um direito de subposição por ser aqui informador do sistema punitivo, deve-se haurir a existência de um tributo a pagar. Compreende-se a função do tributo além da exclusiva arrecadação, alcançando também papel na distribuição de riquezas e de intervenção sobre o domínio econômico. Disso tudo decorre que a proteção penal de bens jurídicos coletivos é atitude coerente com as demandas de nossa sociedade segundo o modelo de Estado social material, e as obrigações tributárias apresentam-se como um desses possíveis bens. A ideia do dever de pagar impostos está simultaneamente ligada à noção de cidadania, exercida não só por aquele dever como também pelo direito de exigir que todos participem na formação dos recursos que a todos beneficia, sendo assim indeclinável o fundamento ético como substrato da tutela penal às obrigações tributárias. A legitimidade dessa tutela, da transferência de riqueza do particular ao Estado, tem razão de ser na atenção aos objetivos fundamentais insculpidos no art. 3º da Constituição. O merecimento de pena tem fonte na proteção constitucional da imposição tributária. Carece ressaltar que entender como legítima a proteção penal às obrigações tributárias não remete alcançar todas essas espécies no guarda-chuva de um único bem jurídico-penal complexo, inspirado na Lei 8.137/90. Não há na doutrina brasileira convergência acerca do específico bem jurídico protegido nos crimes tributários, detectando-se entre nós adeptos às teses patrimonialistas, funcionalistas e de vários outros modelos. De outra forma, nota-se um crescente número de autores aderindo à natureza bifronte do bem jurídico complexo nesses crimes. Subjaz à opção por um específico bem jurídico-penal a compreensão de quais objetivos o Estado está vinculado. Dentro do panorama de análises do caso brasileiro, adotar a arrecadação tributária e a solidariedade social como bens jurídicos imediata e mediamente, respectivamente, protegidos nos crimes tributários é a opção que mais intimamente está ligada à atual noção de Estado Social e Democrático de Direito. Confrontado o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos com bens jurídico-penais, ora apontados, conclui-se pela inadequação dessa benesse de impunidade por não respeitar a devida proteção penal das obrigações tributárias.

Palavras-chave: Crimes tributários; bem jurídico-penal; ofensividade; tributo; arrecadação tributária e solidariedade social; extinção da punibilidade.

ABSTRACT

This work aims to analyse the necessary aspects to identify with juridical-criminal goods is protected by Tax Laws in Brazil, tax-criminal law there. From Criminal Law has been taken the conception oriented by juridical goods, and the offensiveness as a guiding principle, the rule of law in which these principles set reside in Constitutional Law's axiology. Among the various possible concepts of juridical-criminal goods, this work adopts the one guided by the social context, free of hierarchy between individual and collective goods, capable of fulfilling critical and dogmatic functions. From the concept of offensiveness we extract the lesson that there is "no crime with no offense" – damage or real risk of damage – to a juridical goods. From Tax Law, here taken as a sub heading law, as it informs the punitive system, we learn that a tax to be paid must be identifiable. The role of taxes is comprehended as beyond mere revenues levy, but also its role in wealth distribution and intervention in economic domain. Thus, this work concludes that the criminal protection of collective juridical goods is coherent to society's demands, according to the Welfare State model. Therefore, tax duties represent one of these collective goods. The notion of tax duties is simultaneously connected to the notion of citizenship, exerted not only through that duty, but also through the right of demanding each and everyone to take part on the formation of revenues that benefits all. Thus, the ethics bedrock is undecidable as substrate of the criminal protection to tax obligations. The legitimacy of this wealth transfer from the individual to the State lays on the fundamental goals of the 3rd. article of the Constitution of Brazil. The penalty imposition has roots on the constitutional protection of tax duties. It is important to draw a restriction, clearing that regarding as legitimate the criminal protection of tax duties does not mean reaching all these species under the cover of one only complex juridical-criminal goods, inspired on Law number 8.137/1990. The Brazilian doctrine does not hold a homogeneous understanding of which specific legal right is protected by tax-criminal law. Among us, can be identified adopters of patrimonialist and functionalist theses, and various other models. In the other hand, a growing number of authors have adhered to the bifrontal nature of the complex legal rights in such crimes. Under the option for one specific juridical-criminal goods lays the comprehension of which goals the State is bound to. From within the Brazilian case analysis panorama, adopting the collection and social solidarity as juridical goods directly and relatedly under tax crimes is the option closest related to the present notion of Social and Democratic State of Law. Confronting the institution of the extinction of punishability by payment of taxes and the juridical-criminal goods here analysed, this work reaches the conclusion that such boons are inadequate, for they do not respect the due criminal protection of tax duties.

Key words: Tax crimes; juridical-criminal goods; offensiveness; tax; collection and social solidarity; extinction of criminal liability.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1 – TUTELA PENAL E BEM JURÍDICO	3
Seção 1 – Aproximações: do Direito Penal clássico ao moderno	3
Seção 2 – O princípio da ofensividade em Direito Penal.....	9
Seção 3 - Breve sumário para compreensão do bem jurídico.....	25
Seção 4 – Teorias constitucionais: da orientação do bem jurídico-penal.....	36
Seção 5 - Funções e delimitação do bem jurídico-penal.....	47
CAPÍTULO 2 – PANORAMA DO DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	
BRASILEIRO	58
Seção 1 Brevíssimas noções introdutórias sobre Direito Tributário	59
Seção 2 Sistema Tributário brasileiro: limites constitucionais	66
Seção 3 Alguns caracteres do tributo.....	78
Seção 4 Os tributos em espécie no Brasil.....	88
CAPÍTULO 3 – BEM JURÍDICO NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS	102
Seção 1 A proteção penal dos bens jurídicos coletivos.....	103
Seção 2 Aspectos da proteção penal de bens jurídicos coletivos econômicos e delimitação dos tributos e tipos penais para os crimes tributários.....	111
Seção 3 A relevância penal das obrigações tributárias	120
Seção 4 O bem jurídico-penal nos crimes tributários	140
Seção 5 A arrecadação tributária e a solidariedade social como bens jurídico-penais.....	162
Seção 6 Perspectivas do bem jurídico-penal tributário como paradigma judicial e legislativo: a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo	167
CONCLUSÕES	186
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	191
DOCUMENTOS CONSULTADOS.....	207

INTRODUÇÃO

A tarefa de falar de bem jurídico protegido no regime da tutela penal das infrações tributárias é um desafio não resolvido. A grande quantidade de opiniões divergentes acerca do tema, por si só, é reflexo de que não chegamos ainda perto do consenso. Pode-se falar em processo de formação por conta das imprecisões conceituais sobre seu conteúdo e limites e, no nosso caso, da indefinição do que exatamente se protege com os crimes tributários.

O Direito Penal se propõe a proteger bens jurídicos. Esse é o seu alvo, seu *fundamento*. Na resposta à pergunta de *como proteger* nos colocamos diante das questões *estruturais* desse Direito, como tipicidade, pena, mecanismos despenalizadores. E o *fundamento* informa essa *estrutura*. Dedicar-nos-emos ao fundamento dos crimes tributários, ou seja, o que se quer com um sistema punitivo protetor de obrigações tributárias.

As garantias protegem a todos, ou não protegem a ninguém. E, se estamos respirando ares do Direito Penal e do Direito Tributário, ramos que mais fortemente inspiram o Princípio da Legalidade, é inevitável trilhar pelo caminho das garantias via limites constitucionais informados pelos princípios. Esse é um dos motivos pelo qual a Carta Magna é a bússola que permeia constantemente nossas argumentações.

Seguiremos o seguinte caminho: primeiro, delimitaremos, no âmbito do Direito Penal, as qualidades que um comportamento carece contemplar para ser merecedor de punição (capítulo 1); após discorreremos sobre alguns conceitos jurídicos das obrigações tributárias no Sistema Constitucional Tributário, suficientes e necessários (capítulo 2) para, num terceiro momento, cerne da nossa investigação (capítulo 3), nos certificarmos da legitimidade da tutela penal às obrigações tributárias, indicar – tanto quanto possível – o bem jurídico protegido que atenda aos anseios de um Estado Social e Democrático de Direito.

Ao final, esperamos ter traçado um panorama teórico das correntes acerca de qual bem jurídico se protege nos crimes tributários e, em nossas terras, radiografar tais correntes pelo levantamento das manifestações de nossos autores. Com isso, dentro

dos contornos do conceito de bem jurídico que viemos a adotar segundo a concepção que mais esteja conectada ao nosso atual modelo de Estado, e apontando para um específico bem jurídico-penal protegido, confrontá-lo com a controversa cláusula de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido.

Das questões formais, a redação da dissertação seguirá as orientações do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, em vigor desde 01/01/2009 e com período de transição previsto até 31/12/2012. As citações não serão adaptadas às novas regras, bem como manteremos as transcrições na língua original quando a obra for portuguesa, espanhola ou argentina. Ainda, para melhor destaque, as citações diretas curtas estarão em *itálico*. As notas de rodapé das referências bibliográficas terão descrição completa da obra quando da primeira ocorrência. As obras consultadas para editoração são as normas para apresentação de trabalhos científicos da UFPR e as recomendações de Eduardo de Oliveira Leite constantes do livro “Monografia Jurídica”.

Não é raro nos depararmos nas introduções de trabalhos monográficos com autores declarando estarem apresentando obras em construção, uma eterna “penúltima versão”. Sentimos compartilhar a mesma sensação! Em nossas releituras, novas ideias, o surgimento de outras referências, outros caminhos a explorar e mais reflexões a oferecer ao leitor. A investigação então se desenvolve em movimento espiral e cada passo adiante faz mais ampliar a pesquisa. Assim, o que as próximas páginas apresentarão não têm pretensões de esgotar o tema do bem jurídico-penal nos crimes contra a ordem tributária, mas tão-somente tratar dos “aspectos” mais relevantes nessa tão carente área do conhecimento jurídico.

CAPÍTULO 1 – TUTELA PENAL E BEM JURÍDICO

Seção 1 – Aproximações: do Direito Penal clássico ao moderno

Num Estado, que se diga de Direito, deve-se proteger o indivíduo não somente *mediante* o Direito Penal, mas também *do* Direito Penal.¹ Eis nosso ponto de partida. Teoricamente, indiscutível. Agora, materializá-lo, caminho certamente árduo e, de longe, isento de dúvidas, será nossa obsessiva busca doravante.

Daí a pergunta: qual é a qualidade de um comportamento para que ele seja objeto de punição estatal, questão central não só para nossos legisladores, como também para a Ciência do Direito Penal.² Dela apreendemos duas aproximações iniciais para nossa investigação. Vejamos.

O Direito Penal³ ao ser legislado vem ao mundo para “*cumprir funções concretas dentro de e para uma sociedade que concretamente se organizou de determinada maneira*”⁴ e, assim, sociedade e Direito, conformam uma relação de condicionamento recíproco. Para Aníbal BRUNO as sociedades humanas estão ligadas com o Direito, “*fazendo-o nascer de suas necessidades fundamentais e, em seguida,*

¹ René Ariel DOTTI, Presidente honorário do Instituto Brasileiro de Direito Penal Econômico, no discurso de abertura do I Seminário empreendido pela entidade, em Curitiba/PR, no dia 05/11/2009, traçou as linhas mestras de trabalho para o Instituto. Não por outra, buscou apoio em Claus Roxin para sintetizar que “*un Estado de Derecho debe proteger al individuo no solo mediante el Derecho penal, sino también del Derecho Penal.*” ROXIN, Claus. **Derecho Penal – Parte General**. Traducción 2ª ed. alemana. Madrid: Civitas Ediciones, 1997, tomo I, § 5, p. 137 *Apud* DOTTI, René Ariel. A defesa de princípios fundamentais. **Boletim Instituto Brasileiro de Direito Penal Econômico (IBDPE)**. Curitiba, Ano I, nº 1, edição especial de lançamento, p.2, nov/2009; Também: DOTTI, René Ariel. “**A Anarquia das Convicções**” e a “**Missão do IBDPE**”. Disponível em: <<http://imgx.wordpress.com/2009/11/05/i-seminario-ibdpe-a-anarquia-das-conviccoes-e-a-missao-do-ibdpe/>>. Acesso em: 10/01/2009.

² ROXIN, Claus. **A Proteção dos Bens Jurídicos como Função do Direito Penal**. Trad.: André Luís Callegari e Nereu Jose Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p.11.

³ Por todos, em Nilo BATISTA, a expressão “Direito Penal” possui três acepções: no sentido objetivo, ou de Direito Penal objetivo (*jus poenale*), como um “*conjunto de normas jurídicas que, mediante a cominação de penas, estatuem os crimes, bem como dispõe sobre seu próprio âmbito de validade, sobre a estrutura e elementos dos crimes e sobre a aplicação e execução das penas e outras medidas nelas previstas*”; no sentido subjetivo ou de Direito Penal subjetivo (*jus puniendi*), que “*exprime a faculdade de que seria titular o estado para cominar, aplicar e executar as penas*” e no sentido de Ciência do Direito Penal “*nos referindo ao estudo do direito penal, à apropriação intelectual de conhecimentos sobre aquele conjunto de normas jurídicas ou aquela faculdade do estado.*” BATISTA, Nilo. **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Revan, 2005. p. 50-51.

⁴ BATISTA, *idem*, p. 19.

*deixando-se disciplinar por ele, dele recebendo a estabilidade e a própria possibilidade de sobrevivência.”*⁵

Adotamos, de início, ao incluir os legisladores na busca de resposta para a pergunta inicial, um corte temporal dentro da história das sociedades e da sua relação com o Direito⁶, nos afastando desde já do tempo no qual o comportamento sujeito à punição possuía dimensão teológica ou privada.⁷ A justiça punitiva, numa primeira época, tinha no crime um atentado contra os deuses e na pena o meio de aplacar a cólera divina; numa segunda época, a agressão violenta de uma tribo contra outra era o crime, sendo a pena, a vingança de sangue de tribo a tribo e, na terceira época, o Poder de Estado estabelece uma ordem jurídica cuja transgressão a ela é o crime e pena é a reação do Estado contra a vontade individual que se lhe opôs.⁸ Nossa primeira aproximação é, assim, nos localizarmos nesta última época, no espaço que o mundo ocidental reserva ao Direito Penal⁹.

É necessária ainda uma segunda aproximação. Dentro dessa terceira época, como nossa proposta é investigar os problemas atuais, optamos por nos fixar nos tempos contemporâneos. Isso não significa abandonar todo e qualquer aporte historiográfico, pois buscaremos o ontem quando for prudente fazê-lo para entender o presente.

⁵ BRUNO, Aníbal. **Direito Penal**: Parte Geral. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959. v.1, t. I, p. 11.

⁶ Sobre a relação *sociedade e direito*, a exemplo do que já sintetizou Aníbal BRUNO, essas observações costumam abrir os trabalhos de iniciação aos estudos em direito penal, como lembra Nilo BATISTA. A exemplo, em Julio Fabbrini MIRABETE, como “*das necessidades humanas decorrentes da vida em sociedade surge o direito*”; BATISTA, **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**, p. 17-23; MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal**: parte geral. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2005. v.1, p. 22.

⁷ PRADO, Luis Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**. 5ª ed. São Paulo: RT, 2002. vol.1, p. 68.

⁸ LISZT, Franz von. **Tratado de Derecho Penal**. Trad. De Luís Jimenez de Asúa. 3ª ed. Madrid: Réus, 1926. t.2, p.19 *Apud* PRADO, Luiz Regis (Coord.). **Direito Penal Contemporâneo**: Estudos em Homenagem ao Professor José Cerezo Mir. São Paulo: RT, 2007. Nota de rodapé 3, p. 28.

⁹ Nilo BATISTA, sobre a expressão “Direito Criminal”, argumenta sobre seu uso e por fim aduz que ela é “*mais antiga, e historicamente se observa uma gradual prevalência da expressão ‘direito penal’.*” (p.45) PIERANGELI e ZAFFARONI confirmam o desuso, mas observam que direito criminal é expressão ainda preferida pelos anglo-saxões (*criminal law*). Assim, adotaremos a expressão “Direito Penal” em lugar de “Direito Criminal”. BATISTA, *op. cit.*, p. 43-49. No mesmo sentido: PIERANGELI, José Henrique; ZAFFARONI, Eugênio Raúl. **Manual de Direito Penal Brasileiro**: parte geral. 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2004. p. 85-86. No mesmo sentido: BIANCHINI, Alice; MOLINA, Antonio García-Pablos de; GOMES, Luiz Flavio. **Direito Penal**: introdução e princípios fundamentais. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2009. p. 28-31.

Dos Estados contemporâneos, é apreensível intuitivamente a significativa evolução por qual passaram ao longo da história até culminar – em sentido meramente temporal, não que hoje estejamos em algum ápice de desenvolvimento – em uma sociedade complexa tal como a conhecemos hoje. A ideia mesma do Estado de Direito, concebida que foi para a defesa do indivíduo diante da arbitrariedade das autoridades,¹⁰ naturalmente, acompanha o desenvolvimento da realidade social e aquela complexidade certamente se reflete no Direito e, por certo, no *sistema penal*¹¹. Do Estado liberal ao Estado Social e Democrático de Direito, com o aumento dos compromissos do Estado na satisfação das prestações ao homem na sociedade, maior a premência – que leva, por vezes, a abusos legislativos - dos atuais modelos de proteger o que é tido como essencial em determinada sociedade, fato que Jorge de FIGUEIREDO DIAS, resume: “*o legislador foi-se deixando seduzir pela idéia, perniciosa mas difícil de evitar, de pôr o aparato das sanções criminais ao serviço dos mais diversos fins de política social.*”¹²

Hoje, em uma dimensão democrática constitucional¹³, o Estado deve garantir a

¹⁰ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, nota de rodapé 27, p. 309.

¹¹ Uma ideia geral de *sistema penal* em um sentido limitado, “*chamamos ‘sistema penal’ ao controle social punitivo institucionalizado, que na prática abarca a partir de quando se detecta ou supõe detectar-se uma suspeita de delito até que se impõe e executa uma pena, pressupondo uma atividade normativa que cria a lei que institucionaliza o procedimento, a atuação dos funcionários e define os casos e condições para esta atuação.*” PIERANGELI; ZAFFARONI, **Manual de Direito Penal Brasileiro**, p. 69.

¹² FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. Para uma dogmática do direito penal secundário: um contributo para a reforma do direito penal econômico e social português. In: D’AVILA, Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de (Coords.). **Direito Penal Secundário**: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões. São Paulo: RT, 2006. p. 16.

¹³ O sistema de governo conhecido como democracia constitucional, como se depreende do próprio nome, forma-se da combinação da democracia e constitucionalismo. Contrariando o que se poderia pensar à primeira vista, a relação entre democracia e constitucionalismo possui pontos de tensão. A democracia pode conduzir ao enfraquecimento do constitucionalismo ou, em sentido contrário, a centralização no constitucionalismo implicar travamentos ao processo democrático. Um exemplo dessa tensão na seguinte reflexão: a democracia significa a regra da maioria, mas o que dizer quando então da defesa dos direitos individuais supõem-se uma aceitação unânime ou de decisões tomadas por funcionários não eleitos democraticamente – como juízes e outras instituições minoritárias, o que “quebraria” a regra da maioria -, haveria mitigação da democracia? Há grande discussão e dificuldade de se apontar o ponto de equilíbrio na linha limítrofe entre qual o modelo de democracia que maximiza seu ideal relevando a devida atenção à noção de constitucionalismo. Por todos, na obra do autor argentino Carlos Santiago NINO há um excelente resgate dos modelos de democracia e sua relação com o constitucionalismo, investigando essa “linha limítrofe”. NINO, Carlos Santiago. **La Constitución de la Democracia Deliberativa**. Barcelona, Espanha: Gedisa Editorial, 1996. p. 1-153. Com pano de fundo no Direito Penal, também avaliando essa relação democracia x

satisfação das prestações imprescindíveis às condições de existência do indivíduo na sociedade assim como e nos mesmos patamares da proteção devida aos direitos fundamentais, inclusive em nível penal se estiverem em causa a lesão ou perigo de lesão dos interesses ou valores aí contidos.¹⁴ O modelo atual do Estado brasileiro contemporâneo, moldado sob a denominação de Estado Social e Democrático de Direito, para garantir “*não só a liberdade de ser como a liberdade para ser*”¹⁵, necessita de recursos. Das fontes possíveis de recursos, a mais significativa é o tributo, mormente a espécie imposto.¹⁶ O Direito Penal, com a compreensão do crime num modelo no qual “*não há crime (legítimo) sem ofensa a um bem jurídico-penal*”¹⁷, este eleito pela sociedade como relevante em determinada época, aponta para as qualidades necessárias de um comportamento merecedor de punição estatal.

Da percepção da imprescindibilidade dos recursos para o Estado, uma terceira aproximação é necessária, agora, decorrente do nosso objeto de investigação específico. No Brasil, qual a qualidade do comportamento delitivo se consideramos necessária a proteção penal às obrigações tributárias? Interessam-nos, pois, exclusivamente os crimes tributários - ciente de não estarmos sendo juridicamente exatos no uso desse termo. Esclareçamos.

É recorrente encontrarmos na literatura jurídica as expressões Direito Penal clássico (ou tradicional)¹⁸ e Direito Penal moderno¹⁹, este último especialmente voltado

constitucionalismo: FELDENS, Luciano. **Direitos Fundamentais e Direito Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 25.

¹⁴ RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal. In: PODVAL, Roberto (Org.). **Temas de Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 181.

¹⁵ RODRIGUES, Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal, p. 181.

¹⁶ Por Geraldo ATALIBA, tributo pode ser vinculado (há contraprestação do Estado) e não vinculado (não há contraprestação do Estado), sendo este representado pelo imposto e aquele pelas taxas e contribuições de melhoria. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. 9ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 132.

¹⁷ D'AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade em Direito Penal**: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 51.

¹⁸ Sobre o Direito Penal clássico e o Direito Penal moderno: “Assim, a combinação da introdução de novos objetos de proteção com antecipação das fronteiras da proteção penal vem propiciando uma transição rápida do modelo ‘delito de lesão de bens individuais’, ao modelo ‘delito de perigo (presumido) para bens supra-individuais’, passando por todas as modalidades intermediárias. O legislador, por razões como as expostas, promulgaram e promulgam numerosas novas leis penais, e

ao âmbito socioeconômico, com danos causados a vítimas difusas.

Winfried HASSEMER procura enfatizar alguns aspectos integrantes da criminalidade moderna: ausência de vítimas individuais, pouca visibilidade dos danos causados e um novo *modus operandi*. São três as características fundamentais: internacionalidade desses crimes, profissionalidade, divisão de trabalho com gente boa (com boa cabeça, para proteção de investigações policiais, advogados que aí participam com alta especialização). É significativa a observação:

as formas de ação da criminalidade moderna são civis, não corre sangue, só no final, talvez, haverá um pouco de agressão. De um modo geral há colarinhos brancos, caneta, papel, assinaturas de contratos e, também por isso, os danos desse tipo de criminalidade não são visíveis (...).²⁰

Os mais inteligentes dessa “gente boa”, segundo Jacinto Nelson de Miranda COUTINHO, em nossas terras, numa reação à falta de políticas sociais – deseja-se o que não se tem -, encontra seus elementos em regra provindos da antiga classe média baixa.²¹

as respectivas rationes legis, que obviamente não deixam de guardar relação – ao menos indireta – com o contexto ou com as condições prévias da fruição dos bens jurídicos individuais mais clássicos, são elevadas de modo imediato à condição de bens penalmente protegíveis (dado que estão protegidos). Assim, junto aos delitos clássicos, aparecem outros muitos, no âmbito socioeconômico de modo singular, que recordam muito pouco aqueles.” SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. **A Expansão do Direito Penal**: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 113.

¹⁹ Luiz Flávio GOMES também denominou de “a impunidade da macro-delinquência econômica (também conhecida, desde Sutherland, como criminalidade do colarinho branco). Entendemos por macro-delinquência econômica a que envolve delitos econômicos, financeiros, tributários, ecológicos, fraudulentos, etc. que causam graves danos sociais, a vítimas difusas.” O mesmo autor versa sobre a questão em outro artigo, equiparando à criminalidade moderna a criminalidade não convencional: “Outro fator que contribui em grande medida para privilegiar a criminalidade organizada ou não convencional consiste em desviar a atenção da opinião pública para a delinquência convencional, sobretudo a violenta, que é a única, dizem, perigosa para a paz, segurança e prosperidade da nação. [...] A deficiente disciplina jurídica da criminalidade moderna também é um fator de impunidade.” GOMES, Luiz Flavio. Sobre a Impunidade da Macro-delinquência Econômica desde a Perspectiva Criminológica da Teoria da Aprendizagem. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, n. 11, p. 166, jul/set. 1995; GOMES, Luiz Flavio. Breves Considerações sobre a Impunidade da Criminalidade Não Convencional. In: OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de; CAMPOS, Dejalma de (Coord). **Direito Penal Tributário Contemporâneo**: estudos de especialistas. São Paulo: Atlas, 1995. p. 79.

²⁰ HASSEMER, Winfried. Perspectivas de uma moderna política criminal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, nr. 8. p. 43-45, out-dez/1994.

²¹ Essa “gente boa” e a criminalidade organizada – em estágio incipiente - em nossas terras, se considerarmos a antiga classe média baixa, carentes de implementação das políticas sociais, a que

Considerando a abrangência do Direito Penal moderno, dentro dos vários delitos econômicos²² possíveis e nele incluídos, o limite da avaliação ficará restrito, como atualmente é designado na legislação especial²³, aos crimes contra a ordem tributária. Esta última denominação, mais precisa à luz da letra da lei, é o que convencionaremos doravante utilizar como crimes tributários.

Se é importante, o que admitimos ser, ter clareza das condições de convivência da relação entre a manutenção de recursos da fonte tributos - como o foco são as obrigações tributárias, importa o Direito Tributário - *versus* as características da tutela a ele dedicada pelo Direito Penal. Com propriedade, Jose Roberto VIEIRA, sobre o confinamento e interpenetração do Direito Penal e o Direito Tributário, alerta que “a **complexidade** do tema deriva do fato simples de que esse campo de cogitações jurídicas se encontra numa pouco definida **zona fronteira**”.²⁴ Sem nos descuidarmos dos fundamentos do Direito Penal clássico, focaremos atenções no âmbito do chamado Direito Penal moderno ou, por outro, no Direito Penal secundário.²⁵ Nos espaços reservados a estes dois últimos, mesmo que não eles sejam coincidentes, é certo que o Direito Penal econômico se faz presente em ambos.²⁶ As obrigações tributárias, por fim,

mais deseja, deseja-se o que não tem, é de onde vêm, de regra, os mais inteligentes, e a capacidade dessa sofrida gente, afrouxado os sistema de controle interno, de descambar para a criminalidade “organizada (sabe-se do risco e não se faz por pouco), inteligentemente organizada, contra a qual – só os que não querem ver é que não o fazem – não se sabe se temos condições de combater em estando o Estado nas condições de penúria em que se encontra porque Mínimo.” COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. A crise da segurança pública no Brasi. In: BONATO, Gilson (Coord.). **Garantias Constitucionais e Processo Penal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. p. 185.

²² Sobre a delimitação de delito econômico, e do Direito Penal econômico, ver: DOTTI, René Ariel. A Criminalidade Econômica. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 602. p. 295-304, 1985. Ainda, sobre Direito Penal econômico: VIEIRA, Jose Roberto. Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS: Vislumbres de um Estado “Shylock”. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Pres.); SANTI, Eurico Marcos Diniz de e SOUZA, Pricila (Coords.). **Direito Tributário, Linguagem e Método**: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual. São Paulo: Noeses, 2008. p. 497-500; uma nota sintética, mas precisa, sobre a relação do Direito Penal Econômico e Tributário pode-se ter em: SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **Direito Penal Supra-individual**: interesses difusos. São Paulo: RT, 2003. p. 142-147.

²³ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os *crimes contra a ordem tributária*.

²⁴ VIEIRA, Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS, p. 501. (grifos no original).

²⁵ Sobre o Direito penal secundário: “E é o aparecimento, ao lado do direito penal tradicional, de um abundante direito penal extravagante, acessório ou secundário – que por ventura melhor ainda se qualificaria de direito penal espacial”. FIGUEIREDO DIAS, Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário, p. 16. (grifos no original).

²⁶ “Dada a multiplicidade e variedade dos âmbitos de intervenção da ordem jurídico-administrativa dos nossos dias, também o direito penal secundário nos surge sob o signo da multiplicidade e da

circunscrevem um campo específico do mundo econômico que, se relacionadas à sanção penal, nos remetem ao Direito Penal Tributário²⁷, ou seja, aí localizados, os crimes tributários. Assim, localizar-nos-emos no recorte de cunho científico destinado ao Direito Penal Tributário.²⁸

Seção 2 – O princípio da ofensividade em Direito Penal

Nesta seção tão-somente esclarecemos os fundamentos, características e consequências de um Direito Penal orientado em toda a sua dimensão referenciado na ofensividade, sem pretensão de esgotar os nuances desse princípio.²⁹ É sabido que vários princípios informam o Direito Penal, entretanto esse princípio, em especial, merece relevo no âmbito do ilícito tributário. Materializar constitucionalmente o conceito de bem jurídico se faz pela via dos valores constitucionais alçados pelos princípios que delimitam o Direito Penal e, por tal, na seção 5 deste capítulo, trataremos de tais princípios.

O Direito Penal se presta à concreta realização de fins³⁰, uma “missão

diversidade. E pois quem uma tal intervenção se faz sentir sobretudo no domínio da Economia bem se compreende que aquele direito se apresente hoje, no seu núcleo essencial, como direito penal econômico ou, se quisermos, como direito penal administrativo econômico.” FIGUEIREDO DIAS, Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário, p. 17. (grifos no original)

²⁷ Concordamos com Jose Roberto VIEIRA, face à inexistência de autonomia científica de qualquer ramo do direito, acolhemos o Direito Penal Tributário numa autonomia meramente didática. VIEIRA, Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS, p. 502.

²⁸ “A autonomia de cada ramo é relativa. Se um ramo é didaticamente recortado, ele não existe juridicamente, apenas de modo científico. (...) O Direito Penal Tributário, formado pelo conjunto de normas jurídicas, disciplina condutas, direta ou indiretamente relacionadas à instituição, aplicação e execução das penas prescritas, em função do não-cumprimento de dever tributário; é uma construção científica e por isso pode ser considerado ramo autônomo do Direito, sub-ramo do Direito Penal, sub-sub-ramos do Direito Tributário, ou até mesmo nem existir.” CARVALHO, Aurora Tomazini de. Autonomia do Direito Penal Tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT’ANNA, Carlos Soares (Coords.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 64-65.

²⁹ Veja-se: D’AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e Crimes Omissivos Próprios**: contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra: Coimbra Editora, 2005; D’AVILA, **Ofensividade em Direito Penal**; BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito penal**; GRECO, Luis. “Princípio da Ofensividade” e Crimes de Perigo Abstrato - uma introdução ao debate sobre o bem jurídico e as estruturas do delito. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 12, nr. 49. p. 89-147, jul./ago. 2004.

³⁰ Por HASSEMER e MUÑOZ CONDE, é apropriado que diferenciemos *função* de *missão*: “por função do Direito penal devemos entender exclusivamente as consequências (acessórias) não desejadas

*política*³¹, que se costuma identificar, de modo genérico, na garantia das “condições de vida da sociedade”³², ou na “proteção dos valores fundamentais do Homem e da comunidade”³³, ou também como “defesa da sociedade, pela proteção de bens jurídicos fundamentais, como a vida humana, a integridade corporal do homem, a honra, o patrimônio, a segurança da família, a paz pública etc.”³⁴, entre outras manifestações³⁵. Assim, a missão fundamental (finalidades), que traduz a tese (ou premissa) majoritária, é a de que o Direito Penal deve “proteger os bens jurídicos mais relevantes da pessoa para possibilitar o desenvolvimento de sua personalidade e sua realização ética, assim como a vida em comunidade.”³⁶ É a noção de relevância compreendida pelos legisladores de determinada sociedade quanto a um bem jurídico que o torna suscetível de tutela penal. Somente os bens jurídicos entendidos como bens jurídico-penais possibilitam sua tutela através do Direito Penal, quer dizer, bens jurídicos cuja lesão se revela digna de pena.³⁷ Não é demais, então, aceitar a afirmação de que o bem jurídico

*mas reais do sistema e por missão, fins ou metas, as conseqüências queridas ou procuradas oficialmente pelo sistema.” HASSEMER, Winfried: MUÑOZ CONDE, Francisco. **Introducción a la Criminología y al Derecho penal**. Valencia, Tirant lo Blanch, 1989. p. 99 Apud BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 227.*

³¹ BATISTA, **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**, p. 21; Eugênio Raúl ZAFFARONI e José Henrique PIERANGELI também afirmam que o objetivo do direito penal é uma “meta política”. PIERANGELI; ZAFFARONI, **Manual de Direito Penal Brasileiro**, p. 93.

³² MESTIERI, João. **Teoria Elementar do Direito Criminal**. Rio de Janeiro: Sedegra, 1971. p. 3.

³³ DOTTI, René Ariel. **A Proteção Penal e o Meio Ambiente**. Curitiba: Littero Técnica, 1978. p. 9.

³⁴ BRUNO, **Direito Penal**, p. 28; René Ariel DOTTI corrobora o fim apontado por Aníbal BRUNO. DOTTI, René Ariel. **Curso de Direito Penal: parte geral**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 4.

³⁵ Damásio Evangelista de JESUS: “finalidade de combater o crime”; Heleno Claudio FRAGOSO: “preservação dos interesses do indivíduo e o do corpo social”; Julio Fabrin MIRABETE: “proteção da sociedade e, mais precisamente, a defesa dos bens jurídicos fundamentais (vida, integridade física e mental, honra, liberdade, patrimônio, costumes, paz pública, etc.”; Eugenio Raúl ZAFFARONI e José Henrique PIERANGELI: “da proteção de bens jurídicos (direitos), como forma de assegurar a coexistência”; Claus ROXIN: “função social (...) [que] consiste em garantir a seus cidadãos uma existência pacífica, livre e socialmente segura, sempre e quando estas metas não possam ser alcançadas com outras medidas político-sociais que afetem em menor medida a liberdade dos cidadãos.” JESUS, Damásio Evangelista de. **Direito Penal: parte geral**. São Paulo: Saraiva, 1985. v 1, p. 3; FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal: parte geral**. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 4; MIRABETE, **Manual de Direito Penal**, p. 23; PIERANGELI; ZAFFARONI, *op. cit.*, p. 92; ROXIN, **A Proteção dos Bens Jurídicos como Função do Direito Penal**, p.16-17.

³⁶ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, *op. cit.*, p. 227-229.

³⁷ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. O Comportamento Criminal e a sua definição: o conceito material de crime. In: **Questões Fundamentais do Direito Penal revisitadas**. São Paulo: RT, 1999. p. 62.

é “alvo exclusivo” do Direito Penal.³⁸

Buscar indagar as missões (finalidades)³⁹ do Direito Penal, conhecer os objetivos que levam à criminalização de certas condutas praticadas por determinadas pessoas e a respectiva reação estatal, como alerta Nilo BATISTA, é tarefa do jurista cuja resposta norteia vários momentos, por exemplo, na interpretação da lei e na teoria do bem jurídico.⁴⁰ Independente do fim do Direito Penal que especificamente cada autor aponte, quando indagamos das suas finalidades, o fazemos pensando nos *limites* – formais e materiais - dentro dos quais ele pode ou deve se inserir.

A respeito desse secular problema da existência de limites materiais ao Direito Penal, Fabio Roberto D’AVILA vale-se de uma noção de “ofensa a bens jurídicos – *ou, simplesmente, ofensividade – em direito penal*”⁴¹, como modelo de crime. Em verdade, na vertente principiológica, o princípio da ofensividade tem base político-ideológica que “*reflete uma forma de pensar o direito penal e o fenômeno criminoso não só adequada, mas até mesmo intrínseca ao modelo de Estado democrático e social de Direito*”.⁴² Sob esse prisma, da proteção exclusiva do bem jurídico como tarefa imediata do Direito Penal,⁴³ colocamos a *ofensividade* como “*baricentro de uma ordem penal garantista e democrática*”⁴⁴.

³⁸ “O bem jurídico é o alvo exclusivo do Direito Penal; é tanto alvo quanto arma; há uma interdependência existencial entre ambos: o Direito Penal procura identificar o bem jurídico a merecer sua tutela; por outro lado, é o bem jurídico, já ontologicamente estruturado ou culturalmente decantado, que sempre distingue o Direito Penal em especialidades.” SANTOS, José Cláudio dos. Desvio e fraude na obtenção de subsídios e subvenções – uma abordagem crítico-interpretativa do Decreto-lei 28/94. In: VELLOSO, Ricardo Ribeiro (Coord.). **Crimes tributários e econômicos**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p.104.

³⁹ Mesmo que no Direito Penal sejam utilizadas as expressões missão ou função, o que nos interessa é o significado que reconduz à “meta” ou ao “objetivo” oficial do sistema. BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, nota de rodapé 7, p.227.

⁴⁰ BATISTA, **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**, p. 23

⁴¹ D’AVILA, **Ofensividade em Direito Penal**, p. 11. (destaques no original).

⁴² D’AVILA, *idem*, p. 68.

⁴³ “A tarefa imediata do direito penal é, portanto, de natureza eminentemente jurídica e, como tal, resume-se à proteção de bens jurídicos.” TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal**. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 13-14.

⁴⁴ Segundo Fabio Roberto D’AVILA: MANTOVANI, Fernando. Il principio di offensività nello Schema di Delega Legislativa per un Nuovo Codice Penale. **Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale (DirPP)**, n.2 (1997), p. 323 ss. *Apud* D’AVILA, *op. cit.*, p. 30-31.

Adotamos, assim, um novo modelo de Direito Penal da ofensa ao bem jurídico. Entretanto é possível adotar outros paradigmas. Sobre essas possíveis orientações, Jesús-Maria SILVA SANCHEZ diz estarmos, após os anos sessenta do século XX, numa fase de transição.⁴⁵ Do entendimento tradicional de que o Direito Penal se constitui a *ultima ratio* (princípio da intervenção mínima), da proteção de bens individuais e sociais a que se destina o Direito Penal, do confronto com a atual realidade globalizada, emergem teorias que procuram possibilitar a tutela penal de interesses que transcendam ao individualismo tradicional.⁴⁶ Uma delas é de um Direito Penal funcionalizado sociologicamente que, em síntese, objetivaria a tutela por antecipação dos grandes riscos a que está e estará sujeita a humanidade, potencializando a reação penal como via mais eficaz de manutenção do sistema, com vigoroso processo legislativo para criação de normas penais, implicando numa hipertrofia legislativa.⁴⁷ Outros movimentos propugnam a transferência de parcelas do poder punitivo do Direito Penal (fragmentação), o que se denominou de Direito de “velocidades”.⁴⁸ Outras, tendo que os interesses individuais e supraindividuais guardam profundas diferenças, e para dar eficácia às complexas situações da sociedade moderna para estes últimos interesses, o estabelecimento de uma nova ciência em paralelo ao Direito Penal tradicional, um Direito de Intervenção.⁴⁹

A premissa básica da qual partimos é de que no *constitucionalismo moderno* reside a ideia do fundamento normativo principal sob o qual a concepção de Direito Penal dos bens jurídicos e da ofensividade descansam. Não há crime sem ofensa ao bem jurídico (*nullum crimen sine iniuria*). Para erigir um sistema penal constitucionalmente orientado, devemos assumir que “*não há crime sem ofensa – lesão*

⁴⁵ SILVA SANCHEZ, Jesús-Maria. **Aproximación al Derecho Penal Contemporáneo**. Barcelona: Bosch S.A., 1992. p. 62-63. *Apud* BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 134.

⁴⁶ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. Prefácio. In: D’AVILA, Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de (Coords.). **Direito Penal Secundário**: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões. São Paulo: RT, 2006. p. 6.

⁴⁷ Vide teoria funcionalista-sociológica de JAKOBS. BIANCHINI; MOLINA; GOMES, *op. cit.*, p. 139.

⁴⁸ SÁNCHEZ, **A Expansão do Direito Penal**, p. 143, 148.

⁴⁹ HASSEMER, Perspectivas de uma moderna política criminal, p. 49; Vide notas também em SILVEIRA, **Direito Penal Supra-individual**, p. 221.

*ou perigo concreto de lesão – a um bem jurídico*⁵⁰. Dentro do paradigma por nós adotado, *ofensa* e *bens jurídico-penais* são conceitos fundamentais para nossa intenção de apontar, tanto quanto possível, critérios para limites materiais do Direito Penal no quadro da democracia constitucional brasileira. É o que estudaremos, neste capítulo, nas seções a seguir.

No Brasil, o princípio da ofensividade ainda não mereceu um volume de estudos à altura de sua importância, ou seja, “*não encontrou a ressonância efetiva e devida em todas as incriminações existentes no sistema jurídico*”, e o fato de não ter tido ainda tantas atenções “*não é suficiente para colocar em dúvida sua relevância como princípio cardeal do atual Direito penal*”.⁵¹

Quanto à denominação, o *princípio da ofensividade do fato*, ou *princípio da ofensividade*, também designado como *ofensa a bens jurídicos* ou, simplesmente, *ofensividade*, também é expresso como *princípio da lesividade* ou *princípio da necessária lesividade*.⁵² Sendo corriqueiro utilizar as acepções *ofensa* e *lesão* indistintamente, assim também faremos, apesar de manifestações em sentido contrário.⁵³

Para Alice BIANCHINI, Antonio García-Pablos de MOLINA e Luiz Flávio GOMES, tal importância dedicam à premissa da ofensividade a bens jurídicos, da qual também partimos, que o admitem como um “*novo modelo de Direito penal (...) [com] claro sentido político e limitador, reúne força suficiente inclusive para construir um ‘ponto de ruptura’ no circulus vitiosus da hermenêutica jurídico-penal*”, sendo inquestionável a necessidade de promover um “*amplo processo de revisão não somente das normas que modulam o ius positum senão também das orientações doutrinárias e político-criminais*”. Paradoxalmente, em que pese tal relevância, criticando a doutrina penal que durante todo o século XX desenvolveu um pensamento exageradamente formalista e

⁵⁰ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 312, 313.

⁵¹ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, *idem*, p. 308, 337. Como um exemplo da aplicação dos conceitos da ofensividade, ver o artigo “Ofensividade e ilícito penal ambiental”, em: D’AVILA, **Ofensividade em Direito Penal**, p. 105-127.

⁵² D’AVILA, *idem*, p. 11.

⁵³ A respeito da utilização da expressão “*princípio da lesividade*” (FERRAJOLI, ZAFFARONI), correto é ofensividade, pois este é gênero que comporta duas espécies, *lesão* e *perigo concreto de lesão*. BIANCHINI; MOLINA; GOMES, *op. cit.*, p. 227, 316.

legalista, pouco preocupado à crítica, alerta para a pouca atenção que a ela dedicam legisladores ou juízes.⁵⁴

Fabio Roberto D'AVILA, acerca da noção jurídico-penal da ofensividade na doutrina, destaca que não só no Direito Penal italiano – espaço de maior expressão – como também no Direito Penal brasileiro e português a noção de ofensividade tem tido lugar, mas encontra grande dificuldade para a tradução ao alemão. Mesmo assim, pode-se reconhecer neste último elaborações que se aproximam da ideia central de ofensividade, como também na tradição anglo-saxônica, com o “*princípio do dano ao outro*”.⁵⁵ Na Itália, a experiência jurídico-penal reconhece o *principio di offensività* para além da uma expressão político-ideológica do Estado, mas também como critério material de validade, recepcionado normativamente em âmbito penal e constitucional. Enfim, com uma proposta de valorização da normatividade, para contemplar em nossas fronteiras a ofensividade de forma expressa na Constituição, sustenta tal valor da normatividade muito mais uma ideia de *preferência* ou de *prevalência* do Direito Penal, quando confrontado com interesses de política-criminal, arremata com o que também concordamos: “*ao direito penal constitucionalmente orientado compete estabelecer o quadro de legitimidade no qual se movimentará uma posterior crítica de cunho político-criminal.*”⁵⁶

Em termos práticos, essa forma de pensar se movimentará de forma crítica no espaço de criação e reforma das leis (*jure condendo*) e, principalmente, no espaço hermenêutico-aplicativo (*jure condito*), desaguando numa ciência normativa revista, afastando-se de compreensões formalistas, para uma “*normatividade penal constitucionalmente orientada*”.⁵⁷ A ofensividade traduz seu significado em dimensões jurídica (ou também de “*enfretamento crítico*”) e política;⁵⁸ de forma similar, Alice BIANCHINI, Antonio García-Pablos de MOLINA e Luiz Flávio GOMES denominam aquelas dimensões, política e jurídica, sob o significado político-criminal e dogmático,

⁵⁴ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 308, 312, 316. (1ª citação adaptada).

⁵⁵ D'AVILA, **Ofensividade em Direito Penal**, nota de rodapé 47, p. 30-31.

⁵⁶ D'AVILA, *idem*, p. 37-38; nota de rodapé 105, p. 51.

⁵⁷ D'AVILA, *idem*, p. 39.

⁵⁸ D'AVILA, *idem*, p. 32-33.

respectivamente.⁵⁹ Um esclarecimento: o termo “crítico” é utilizado não na acepção comum de censura, de indivíduo que acha defeitos em tudo, mas no sentido de indicativo de um estado no qual alguma qualidade, propriedade ou fenômeno passam por uma alteração determinada ou drástica.⁶⁰

Concordamos com a primazia anteriormente apontada, qual seja, de primeiro estabelecer um quadro de legitimidade para, após, erigir uma crítica político-criminal. Adotando essa premissa, do “*poder jurídico que se abre ao político*”⁶¹, priorizamos a **dimensão dogmática** (ou jurídica), forte na ideia de *preferência*, dos caracteres que legitimação material - e não só formal - devem se espriar não só ao político como ao trabalho hermenêutico-aplicativo.⁶² Ao admitir as tensões entre essas dimensões, devemos escancará-las para chegar ao honesto melhor relacionamento entre elas, entendendo como profícuo esse confronto da política e do jurídico.⁶³

A discussão sobre a ofensividade pode ser dar, também, num plano filosófico, no qual não adentraremos.⁶⁴

⁵⁹ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 307.

⁶⁰ A noção de crítico que aqui empreendemos é bem explicada por Miguel REALE, avaliando essa concepção no que chamou de criticismo. Assim esclarece: “O *criticismo*, lato sensu, implica sempre um estudo metódico prévio do ato de conhecer e dos modos de conhecimento, ou, por outras palavras, em uma disposição metódica do espírito no sentido de situar, preliminarmente, o problema do conhecimento em função da correlação ‘sujeito-objeto’, indagando de todas as suas condições e pressupostos. O *criticismo* marca uma atitude superadora e sintética ou, pelo menos, pretende ser superadora e sintética”. REALE, Miguel. Criticismo. In: FRANÇA, Limongi (Coord). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 22, p. 1.

⁶¹ D’AVILA, **Ofensividade em Direito Penal**, p. 33.

⁶² Na análise de bem jurídico, também antevendo perspectivas dogmática e político-criminal, Luis GRECO adota um sentido inverso de avaliação, entendendo que o conceito dogmático deve ser construído nos moldes fornecidos pelo conceito político-criminal de bem jurídico (este, capaz de restringir o poder de incriminar do legislador). GRECO, “Princípio da ofensividade” e Crimes de Perigo Abstrato, p. 93.

⁶³ Vera Karam CHUEIRI nos chama atenção, refletindo a partir do estado de exceção, para os caminhos e atitudes frente à existência de uma zona de indeterminação entre o político e o jurídico: “Cabe, pois, no limite da tensão provocada pelo Estado de exceção pensar no que articula vida e direito, anomia e nomos, auctoritas e potestas. Desmascarar tal articulação não restitui o Estado à sua condição original, mas abre possibilidades para uma ação política comprometida e, neste sentido, crítica. Falo de uma ação política capaz de (re)fundar o espaço público com criatividade e responsabilidade pois orientada por uma vontade transgressora.” CHUEIRI, Vera Karam de. Agamben e o Estado de Exceção como Zona de Indeterminação entre o Político e o Jurídico. In: FONSECA, Ricardo Marcelo (Org.). **Crítica da Modernidade: diálogos com o direito**. Florianópolis: Boiteux, 2005. p. 104-105.

⁶⁴ Para alguns traços, os mais realçados, sobre a filosofia que acompanha a concepção da ofensividade, ver o artigo “Filosofia e direito penal. Sobre o contributo crítico de um direito penal de base onto-antropológica”. D’AVILA, **Ofensividade e Crimes Omissivos Próprios**, p. 41-55.

Na dimensão dogmática, com a adoção do modelo de Direito Penal da ofensividade a bens jurídicos, por decorrência, temos que o **conteúdo e a missão** do Direito Penal são compreendidos na tutela bens representativos de valores mais essenciais ao desenvolvimento da personalidade do indivíduo. Já, quanto à **forma**, implica a adoção de uma técnica legislativa que expresse a proteção de bens valorados positiva e inequivocamente sob ataque penalmente relevante.⁶⁵ Com outras palavras, do Direito Penal da ofensa a bens jurídicos surgem duas dúvidas: (a) uma do conteúdo, ou *o que proteger?* e (b) outra, da forma, ou *como proteger?* Luis GRECO, ao admitir que a adoção do princípio da ofensividade é um convite à confusão das questões do bem jurídico com a da estrutura do delito, responde: “Ao tratar do **bem jurídico**, está-se diante da pergunta: **o que proteger?** Ao tratar da **estrutura do delito**, o problema já não é mais o que proteger, e sim: **como proteger?**”⁶⁶(grifamos). A primeira pergunta será objeto das próximas seções deste capítulo 1; a segunda, vejamos a seguir.

Do princípio da ofensividade, da lesão ou perigo concreto da lesão, de estrutura constitucional, destoa qualquer teoria do fato punível fundada no mero desvalor da ação, ou seja, entra em conflito ou contradição com a concepção do delito como violação de um dever ou infração de mera desobediência. Não há delito sem **desvalor do resultado**, ou seja, sem afetação de bens jurídicos de terceiros pessoas. Entretanto, esses conflitos – ofensividade *versus* perigo abstrato, por exemplo - não podem ser levados em sentido radical, a ponto de anularem a eficácia dos princípios, pois tais contrastes continuam existindo no sistema normativo.⁶⁷ Os princípios constituem normas abstratas e são abrangentes, vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador? do juiz?), e “*assumem uma posição hierárquica distinta das regras e se convertem em standards jurídicos vinculantes, fundados em ‘exigências de justiça’ (Dworkin) ou na ‘idéia de direito’ (Larenz)*”; diferentemente, as regras são de aplicabilidade direta e podem ser normas vinculativas com conteúdo meramente

⁶⁵ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 308.

⁶⁶ GRECO, “Princípio da ofensividade” e Crimes de Perigo Abstrato, p. 117-118. Na mesma linha, ressaltando como uma primeira consequência do constitucional princípio da ofensividade nas funções da pena – função retributiva e reeducativa -, destaca que a questão principal é se a Constituição marca para o legislador diretivas vinculantes para a realização da estrutura do delito. SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Tutela Penal dos Interesses Difusos**. São Paulo: Atlas, 2000. p. 83-84.

⁶⁷ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, *op. cit.*, p. 308.

funcional.⁶⁸

Das opções que fazemos, da materialidade ofensiva do delito e da garantia projetada pela legalidade em matéria penal, emerge uma concepção de delito como *fato ofensivo típico* ou, por outra, *fato formal e materialmente típico*.⁶⁹ À dimensão formal - conduta, resultado, nexo de causalidade e adequação típica -, junta-se outra, a material - juízo de desvalorização da conduta, desvalorização do resultado e imputação objetiva. Na dimensão material é que reside o novo requisito de ofensa ao bem jurídico, ou seja, do **resultado jurídico**. De simplesmente formal, passa a tipicidade a ser concebida também como material. Do método subsuntivo (formal) passa-se ao ponderativo (valorativo). Ultrapassamos o mero legalismo para uma concepção constitucionalista. “*Tipicidade penal, portanto, significa, doravante, tipicidade formal (ou objetiva) + tipicidade material (ou material-normativa ou valorativa)*.”⁷⁰ A noção de ofensa a bens jurídicos alcança a noção de resultado jurídico como “*pedra angular do ilícito-típico*”⁷¹.

Reconhecer a ofensividade como princípio nuclear do Direito Penal é contemplar, sempre atentos aos demais princípios importantes, as normas jurídico-penais como “*normas de garantia*”, pois delas extraímos o bem jurídico protegido, e da ofensa a este é que deduzimos a noção material do delito. Na essência da norma, cujas leis são seu veículo, reside o bem jurídico protegido que é objeto da tutela – e, portanto, da ofensa – penal.⁷²

A ofensa pode consistir numa *lesão* ou *perigo* concreto de lesão ao bem jurídico, estas sendo duas situações que não se confundem.⁷³

⁶⁸ CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1999. p. 1.086; No mesmo sentido: BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 308.

⁶⁹ Fabio Roberto D’AVILA também adverte que não basta mero preenchimento dos requisitos formais, mas também o atendimento de seus requisitos substanciais (que, no texto, estamos chamando de materiais), dos requisitos atinentes à ofensividade. D’AVILA, **Ofensividade e Crimes Omissivos Próprios**, p. 41.

⁷⁰ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, *op. cit.*, p. 311.

⁷¹ D’AVILA, **Ofensividade e Crimes Omissivos Próprios**, p. 94.

⁷² BIANCHINI; MOLINA; GOMES, *op. cit.*, p. 311, 313.

⁷³ “O dano, para os efeitos penais, é a perda ou a restrição de um bem juridicamente tutelado. O dano é sinônimo de lesão, porquanto qualquer crime, na medida em que constitui lesão de um interesse, produz também um dano. (...) O perigo é a probabilidade de um evento temido. O perigo não passa

A *lesão ao bem jurídico* é um conceito normativo, é fruto de uma valoração, que não pode ser confundido com dano físico ou material ao bem existencial (dano ao objeto material do delito), o que equivaleria a confundir os planos jurídico, fático e axiológico. Ofensividade significa *afetação* ou *ofensa* ao bem jurídico, e se opera no plano jurídico, valorativo; outra coisa é alteração física do bem existencial, em que o dano material significa destruição, diminuição, modificação (resultado naturalístico), do objeto material do delito. A lesão, sendo um conceito jurídico, pode se produzir em todos os delitos, pois comportam a noção de ofensa, tanto nos com dano material (homicídio) quanto nos de dano imaterial (contra a honra, ameaça, etc).⁷⁴ Segundo René Ariel DOTTI o objeto material do crime “*consiste na pessoa ou coisa sobre que recai a conduta típica.*”⁷⁵ Heleno Cláudio FRAGOSO nos ensina que “*o objeto jurídico do crime não se confunde com o seu objeto material. Este constitui o objeto corpóreo (coisa ou pessoa), incluído na definição do delito, sobre o qual recai a ação punível*”⁷⁶. Por Luiz Vicente CERNICCHIARO: “*o conceito de bem jurídico, sempre bom lembrar, é normativo. Não se confunde com o sentido material do termo. Podem coincidir fisicamente. Conservam, entretanto, normativamente, os respectivos conceitos.*”⁷⁷

Vejam, agora, o *perigo concreto de lesão*. O *perigo*, que pressupõe um resultado danoso em potencial, consiste na probabilidade de uma lesão. Existe um estado de fato, objetivo, valorado com base na experiência (portanto, perigo é um conceito valorativo) ou em regras de experiência, que permite sabermos o que acontece normalmente quando se produz tal situação de fato. Pela ofensividade proposta para o novo Direito Penal da ofensividade, tem que se demonstrar *concretamente* que da *ação* – neste caso, perigosa – decorreu um *resultado perigoso*, ou seja, afetou o bem jurídico protegido. A exigência de um *perigo concreto de lesão* funciona, assim, como um limite máximo da antecipação de tutela penal. A noção de

de uma especificação do dano: é o dano potencial, não o efetivo.” DOTTI, **Curso de Direito Penal**, p. 322.

⁷⁴ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 316-317.

⁷⁵ DOTTI, **Curso de Direito Penal**, p. 329.

⁷⁶ FRAGOSO, **Lições de Direito Penal**, p. 293.

⁷⁷ CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Direito Penal Tributário – observações de aspectos da teoria geral do Direito Penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, nr. 11. p. 176, jul-set/1995.

perigo concreto, como conceito normativo que é, dependerá de valoração judicial concreta, e nem sempre implicará num perigo concreto de lesão (ou lesão) a pessoa certa (no caso de bens jurídicos individuais), mas também aos interesses de pessoas indeterminadas (bens jurídicos supraindividuais, como os do Direito Penal econômico, ambiental etc.). O perigo concreto, mesmo sendo direto ou indireto, sempre constituiria um resultado para os interesses de pessoas determinadas ou indeterminadas.⁷⁸ Na esteira da doutrina espanhola, os delitos de perigo concreto de lesão exigem que a ação produza um resultado “*de concreto perigo de lesão imediata ou próxima para algum bem jurídico (que esteve próximo ou a ponto de sofrer uma lesão)*.”⁷⁹ Assim, enquanto os delitos de perigo abstrato facilitam a verificação judicial do fato cometido, os de perigo concreto ganham em legitimidade no momento de sancionar o sujeito praticante do ato delituoso.

Façamos uma nota sobre os *crimes de acumulação*. Eles são caracterizados por condutas tidas, individualmente, como inofensivas em relação ao objeto de tutela da norma, sem condições de gerar lesão ou perigo concreto de lesão ao bem jurídico tutelado. Agora, consideradas numa dimensão de acumulação, da hipótese da realização por um grande número de pessoas, podem se torna extremamente danosas. Ensina-nos Fábio Roberto D’Ávila que a expressão “delito de acumulação”, cunhada por Lothar KUHLEN (*kumulationsdelikt*), tem em Félix HERZOG o seu significado: “*onde iríamos parar, se todos fizessem o mesmo*”.⁸⁰ Pela acumulação, a relevância penal não estaria na noção geral de perigosidade, mas na hipótese de sua acumulatividade, o que nos levaria à absoluta falta de ofensividade, pois a ofensa é percebida fora dos limites circunscritos à conduta punível como ofensa a bem jurídico. Essa hipótese de repetição não é aceitável para o Direito Penal.⁸¹ Ademais, como poderíamos punir alguém por fatos que teoricamente serão cometidos por outros?

Renato de Mello Jorge SILVEIRA, na investigação que faz sobre um Direito Penal econômico como Direito Penal do risco, percebe bem essa questão sobre os

⁷⁸ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 317-319.

⁷⁹ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, *idem*, p. 319.

⁸⁰ D’AVILA, **Ofensividade em Direito Penal**, nota de rodapé 60, p. 119.

⁸¹ D’AVILA, *idem*, nota de rodapé 60, p. 120-121.

crimes de acumulação e do perigo abstrato. Por vezes, alguns entendem que o perigo abstrato não se contraporia ao princípio da lesividade, por exemplo, Lothar KUHLEN (delitos de acumulação), ou mesmo quanto aos efeitos preventivos de um Direito Penal supraindividual que aceita a tese do perigo abstrato, isso desde que bastante seguros em regras de experiência que levem a certificar o resultado decorrente da ação. Entretanto, alerta, prudentemente, *“parece bastante evidente que este ponto mostra-se como uma das justificativas mais importantes a se empreender a reinterpretação da dogmática penal do perigo, sob pena de sua completa invalidação”*.⁸²

Ainda, sobre os crimes de perigo abstrato, Jorge de Figueiredo DIAS, avaliando o Direito Penal secundário, também recomenda prudência na avaliação dos delitos de perigo abstrato, alertando que eles são dogmaticamente aceitáveis e jurídico-constitucionalmente inobjektáveis, sendo infundado otimismo logarmos eliminá-los, mas propõe algumas reflexões no sentido de procurar minimizá-los, transformando-os em infrações ou em termos dogmática e constitucionalmente admissíveis.⁸³

Luis GRECO também se dedica à questão. Destaca argumentações que são arroladas pelos opositores à existência do crime de perigo abstrato. Uma argumentação para aqueles que entendem o crime de perigo abstrato inconstitucional é que nessa espécie de crime o tipo se considera preenchido sem que o bem jurídico seja sequer exposto a um perigo concreto. O princípio da ofensividade tem hierarquia constitucional. Portanto, não lesionando ou colocando em perigo concreto de lesão um certo bem jurídico, viola-se o princípio da ofensividade, fato que fulmina o delito de perigo abstrato por inconstitucionalidade. Ainda, pode-se aduzir que os crimes de perigo abstrato atentam contra um Direito Penal garantista e um Direito Penal mínimo. Acreditamos, com esse autor, que não há estrita incompatibilidade da ofensividade com os crimes de perigo abstrato. Ambos os conceitos atuam no campo da estrutura do delito e, portanto, o problema da proteção do bem jurídico não se confunde com o da estrutura desta proteção (estrutura do delito). E mais. É aparente a recusa total aos crimes de perigo abstrato, porque, primeiro, há que se definir o obscuro conceito de crimes de perigo

⁸² SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **Direito Penal Econômico como Direito Penal de Perigo**. São Paulo: RT, 2006. p. 163, 164.

⁸³ FIGUEIREDO DIAS, Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário, p. 56-59.

concreto, cujo efeito dessa obscuridade é transformar muitas condutas de perigo abstrato em perigo concreto e, segundo, porque se recorre a bens jurídicos falsamente coletivos, que automaticamente legitimam proibições e sanções abusivas. Propõe, com o abandono da utopia de soluções globais, com o caminho correto “*numa detalhada análise dos crimes de perigo abstrato e no desenvolvimento de critérios específicos de legitimidade.*”⁸⁴

Voltemos, agora, à questão do resultado jurídico, acrescentando algumas observações. Resultado jurídico, então, não se confunde com o naturalístico, este é empiricamente observável (morte, destruição ou diminuição de um patrimônio etc.), aquele é a valoração no plano puramente jurídico, ou seja, de onde abstraímos se o resultado é valioso ou desvalioso. O artigo 13 do nosso Código Penal diz: “*O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa*”. Que resultado é esse da norma penal ordinária? Não é o resultado naturalístico, só exigível para os crimes materiais, mas só pode ser o resultado jurídico, alcançando também crimes formais. O resultado erigido pelo art. 13 do CP, coerente com a Constituição brasileira, exige o resultado jurídico em todos os delitos (*nullum crimen sine iniuria*). Podemos assumir, assim, pela linha de argumentação apresentada, que o princípio da ofensividade está encartado em nossa legislação penal.⁸⁵ Nos artigos 14, II, do CP (institutos da tentativa), e no art. 17, CP (crime impossível), também se reconhece a positivação da ofensividade.⁸⁶

Há duas funções destacadas, no plano dogmático, do princípio da ofensividade. Uma primeira função é a de limitação do *ius puniendi*. Não podemos compreender que o princípio da ofensividade se ponha como limite único ao *ius puniendi*, apesar de nuclear, senão em múltiplos limites, em face da relação desse princípio com outros princípios penais, no plano político-criminal, dada a interdependência de todos eles. Todos esses princípios, da necessidade/ proporcionalidade, da exclusiva proteção de bens jurídicos, da legalidade/ taxatividade/anterioridade, da ofensividade, fragmentariedade e subsidiariedade, sem prejuízo de outras exigências limitadoras,

⁸⁴ GRECO, “Princípio da ofensividade” e Crimes de Perigo Abstrato, p. 91, 134-135.

⁸⁵ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 337-342.

⁸⁶ D’AVILA, **Ofensividade em Direito Penal**, nota de rodapé 60, p. 71-72.

pertencentes ao modelo de Estado Social e Democrático de Direito, se articulam e se complementam na tarefa de delimitar o poder punitivo estatal. São critérios que permitem “*avaliar a legitimidade do processo de (decisão e) seleção (dos bens jurídicos) levado a cabo pelo legislador, tanto do ponto de vista externo (ético-político) como interno.*”⁸⁷ Os critérios limitadores do *ius puniendi* são, assim, critérios negativos de deslegitimação.⁸⁸

Uma segunda função do princípio da ofensividade se localiza no plano *dogmático*, interpretativo e aplicativo da lei penal, é limitar o *ius poenale*. O controle desses limites compete ao juiz, o que significa dizer, ele deve descobrir, após realizada a subsunção da conduta à lei, qual é o bem jurídico (o valor) protegido e se esse bem jurídico foi lesionado ou posto em perigo, configurando um dos aspectos mais relevantes da tipicidade material. O Direito Penal existe em função das pessoas e, portanto, é mister interpretar os tipos penais em termos de ofensa a bens jurídicos pessoais. Seja a ofensa direta, ou indireta, algum interesse humano tem de ser afetado, ou seja, tem de ter ele ingressado no raio de ação de conduta que causou os riscos. Os critérios limitadores do *ius poenale* são critérios positivos de deslegitimação – o controle judicial se dá no segundo momento, não se antecipa ao momento da seleção do bem jurídico e da descrição da modalidade de ofensa.⁸⁹

Quanto à positivação do princípio da ofensividade, embora sem expressa referência em nossa Constituição, destacado setor doutrinário busca aí fundamentá-lo. No Direito Penal italiano está tranquilamente consolidada, na doutrina e na jurisprudência, a consagração (implícita) do princípio da ofensividade na Constituição, culminando com movimento nos trabalhos da reforma penal italiana para futura previsão constitucional expressa. Fazendo um exercício de comparar os dispositivos constitucionais de lá e de cá, Alice BIANCHINI, Antonio García-Pablos de MOLINA e Luiz Flávio GOMES nos apresentam extenso rol de correspondências e, mesmo que eventualmente não concordemos – que não é o nosso caso – com algumas dessas correlações, é indubitável que dentro de nossas fronteiras também está consagrado, de

⁸⁷ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 323.

⁸⁸ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, *idem*, p. 347.

⁸⁹ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, *idem*, p. 346-350.

forma implícita, o princípio da ofensividade, assim como também no direito espanhol.⁹⁰ A ofensividade é, assim, uma exigência constitucional.⁹¹

De todo o exposto, vejamos algumas consequências para avaliação do resultado jurídico e, por fim, da posição sistemática da lesão ou perigo concreto de lesão ao bem jurídico na concepção do tipo.

Para haver um resultado jurídico (a ofensa) desvalioso, os critérios são os seguintes: (a) o resultado jurídico deve ser *real e concreto*, a ofensividade não coaduna com o perigo abstrato; (b) deve ser *transcendental*, afetar interesses de terceiros; (c) deve ser *grave* ou *significativo* ou *importante*; (d) deve ser juridicamente *intolerável*, desarrazoado; (e) deve ser objetivamente imputável ao risco criado (nexo de imputação entre o resultado jurídico e o risco proibido gerado pela conduta) e (f) o resultado jurídico precisa estar no âmbito de proteção da norma penal. Assim: “**tipicidade penal = tipicidade formal (ou objetiva) + tipicidade material (ou normativa)**”(grifamos).⁹²

A lesão ou o perigo concreto de lesão ao bem jurídico (o resultado jurídico) faz parte da tipicidade material. A tipicidade ganha um conteúdo material. O substrato da chamada antijuridicidade material (resultado jurídico) desloca-se da antijuridicidade para a tipicidade, dando vida à tipicidade material (concepção material do tipo). Faltando afetação ao bem jurídico, admitir-se-á, então, atipicidade da conduta, e não mais à antijuridicidade. Entretanto, a tipicidade penal, fato formal e materialmente típico, é condição necessária, mas não suficiente, pois ainda se faz necessário verificar a

⁹⁰ Para uma relação completa dos autores que contemplam a consagração implícita, na Itália, vide nota de rodapé 120 (p.331); para relação de artigos constitucionais italianos e brasileiros que contemplam implicitamente o princípio da ofensividade, vide p.335. BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 331-342. No Brasil, podemos indicar casos judiciais que consagram na decisão a ofensividade como critério: HC 81.057, do STF, D.J. 25/04/2004, rel. Ministro Sepúlveda Pertence, num caso de arma desmuniada, onde não se reconheceu o delito em razão da falta de disponibilidade de uso e de potencialidade lesiva; RHC 80.362-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, de 14, 02.2001, marcando a derrocada para infrações de perigo abstrato, acolhendo o princípio da ofensividade, reconhecendo que o art. 32 foi derogado pelo art. 309 do Código de Trânsito Brasileiro (Informativo STF n. 217); ainda, um acórdão, julgando um caso sobre a propriedade uma arma de fogo apreendida e que estava “guardada” pelo réu em face do delito de porte ilegal de arma, transcreve-se parte: “IV. O princípio da lesividade ou ofensividade possui lastro constitucional exatamente no art. 5º, inciso XXXIX, CF/88, e, no âmbito penal, qualquer tentativa de aplicação de um direito preventivo mostra-se insubmissa e desgarrada da Regra Excelsa, o que é vedado.”(TAMG, 2ª Câmara Criminal, Acórdão 0317434-3, rel. Juiz Alexandre Victor de Carvalho, de 19.12.2000).

⁹¹ D’AVILA, **Ofensividade em Direito Penal**, nota de rodapé 60, p. 69.

⁹² BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 350-351.

ausência das causas excludentes da ilicitude. Estas, se ausentes, transformaram essa ofensa *tipicamente* desvaliosa em uma ofensa *globalmente* desvaliosa.⁹³

Façamos uma observação acerca de possíveis incoerências (aporias) na adoção da concepção do Direito Penal com base na ofensividade. Pode ocorrer que uma conduta materialmente ofensiva a bens jurídicos não esteja prevista na legislação, quer dizer, não formalmente ofensiva - como fatos lesivos na área da informática e delito de terrorismo. Também pode ocorrer um comportamento adequado à letra da lei, mas não materialmente típico, como nos casos de fatos insignificantes, recaindo numa tensão entre os conceitos formal e material de tipicidade. A resposta, segundo a concepção centrada na ofensividade, é a que nos leva a não punibilidade (à atipicidade) das condutas gramaticalmente típicas, mas não ofensivas, em detrimento da resposta contrária que seria obtida para os formalistas (sistema causal-naturalista, alguns setores do funcionalismo etc.).⁹⁴ Entretanto, repisamos, entendemos quanto aos crimes de perigo abstrato, como Jorge de FIGUEIREDO DIAS, Renato de Mello Jorge SILVEIRA e Luis GRECO (ao que acrescenta a necessidade de se definir critérios para fixar o que é bem jurídico coletivo), temos que avaliá-los com muita prudência.⁹⁵

René Ariel DOTTI, avaliando a proteção penal do meio ambiente, conclama o jurista como depositário da consciência pública, se postar atento à *voz do espírito objetivo*, para tanto não podendo ser um *rato de biblioteca* unicamente alimentado por uma *ciência livresca e pedante*, mas deve “*abrir as janelas para ver e respirar melhor o mundo, impedindo que o Homem, frente ao Direito Penal, seja mantido como personagem da casa dos mortos.*”⁹⁶ Pensamos que, ao adotar a **ofensividade** e a proteção de **bens jurídicos** como norte de um Direito Penal moderno, levando no

⁹³ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 351-355.

⁹⁴ “*Em suma: ser legalista, positivista, formalista, napoleônico, asséptico (e, em certo sentido, até um eunuco ético) ou, de outro lado, ser constitucionalista, garantista, crítico e eticamente engajado. Essas são as alternativas: é uma questão de escolha!*”. BIANCHINI; MOLINA; GOMES, *op. cit.*, p. 356.

⁹⁵ SILVEIRA, **Direito Penal Econômico como Direito Penal de Perigo**, p. 163, 164; FIGUEIREDO DIAS, *Para uma Dogmática do Direito Penal Secundário*, p. 56-59; GRECO, “Princípio da ofensividade” e Crimes de Perigo Abstrato, p. 116-117, 135-136.

⁹⁶ DOTTI, **A Proteção Penal e o Meio Ambiente**, p.10 (grifo do original). Nessa mesma obra, DOTTI esclarece que buscou a expressão “*ciência livresca e pedante*” em: PASQUIER, Claude de. **Introduction à la théorie generale à la philosophie du Droit**, Neuchatel, 1972, p. 334.

mínimo ao plano dogmático (interpretativo e de aplicação da lei) – do nosso combalido legislativo não podemos nutrir otimismo quanto ao refinamento técnico de suas decisões - a incumbência de se observarem os critérios para avaliação do resultado jurídico, estamos a abrir as janelas para arejar o ambiente jurídico.

Traçamos, sucintamente, as linhas principais da ofensividade, destacamos da ofensa alguns de seus reflexos na dogmática penal, centrados especialmente na estrutura do delito, com as necessárias ponderações acerca dos crimes de perigo abstrato. Feito isso, vamos avaliar o outro pilar que dará sustentação à avaliação dos crimes tributários, qual seja, investigar o instituto do bem jurídico-penal.

Seção 3 - Breve sumário para compreensão do bem jurídico

Vamos retomar a pergunta sobre o conteúdo do Direito Penal que nos coloca diante do bem jurídico: *o que proteger?*

Não duvidamos que o Direito Penal está adstrito à exclusiva proteção de bens jurídicos.⁹⁷ Se se quer pensar o Direito Penal, não há como passar sem o conceito de bens jurídicos. O assunto, mesmo sendo tão essencial e nos acompanhando desde idos tempos de 1800 (veja FEUERBACH e BIRNBAUN), não goza nem de unanimidade em seus delineamentos, nem tampouco – e paradoxalmente - possui ampla gama, pelo menos no Brasil, de obras consistentes para dissecar o assunto.⁹⁸

⁹⁷ Com esse entendimento, para citar alguns: POLAINO NAVARETTE, Miguel. **El Bien Jurídico en el Derecho Penal**. Sevilha: Universidad de Sevilha, 1974. p. 22; MUÑOZ CONDE, Francisco. Prólogo. In: MALAREE, Hernan Hormazabal. **Bien Jurídico y Estado Social e Democrático de Derecho**: el objeto protegido por la norma penal. 2ª ed. Santiago de Chile: Conour, 1992. p. 3(I). No Brasil: PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico-Penal e Constituição**. 3ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 25, 31; TOLEDO, **Princípios Básicos de Direito Penal**, p. 14; DOTI, **Curso de Direito Penal**, p.3; GRECO, “Princípio da ofensividade” e Crimes de Perigo Abstrato, p. 107.

⁹⁸ Obras que entendemos, sem pretensão de ser exaustivo, como mera “biruta” nos ares do bem jurídico, fazemos algumas indicações, obras ou citadas recorrentemente em outras obras ou que consideramos referência, organizadas por país do autor e temporalmente. **Da Espanha**: POLAINO NAVARETTE, Miguel. **El Bien Jurídico en el Derecho Penal**. Sevilha: Universidad de Sevilha, 1974; **Do Chile**: MALAREE, Hernan Hormazabal. **Bien Jurídico y Estado Social e Democrático de Derecho**: el objeto protegido por la norma penal. 2ª ed. Santiago de Chile: Conour, 1992 (faz correlação da evolução do Estado, condições sócio-políticas com a filosofia que orienta cada concepção); **De Portugal**: COSTA ANDRADE, Manuel da. **Consentimento e Acordo em Direito Penal**: contributo para a fundamentação de um paradigma dualista. Coimbra: Coimbra, 1991; FERREIRA DA CUNHA, Maria da Conceição. **Constituição e crime**: uma perspectiva da

Para Luis Regis PRADO:

a doutrina brasileira pouco tem se ocupado do tema, sendo que os estudos que o discutem são, em sua maioria, perfunctórios e de cunho meramente conceitual, (...), [mas] nos últimos tempos, (...), passou a se interessar mais pelo estudo de tão relevante tema. (adaptamos, grifamos)⁹⁹

Já Jose Roberto VIEIRA diz tratar-se de:

questão escassamente versada (...). Ironicamente, porém, há um reconhecimento generalizado da imensa relevância dessa noção (...), [o que estabelece] um panorama sumamente desconfortável e embaraçoso, (...) eis-nos diante de um paradoxo!. (adaptamos)¹⁰⁰

Trazemos um outro registro, agora feito por Luis GRECO, em que o “*conceito de bem jurídico pode ser tudo, menos amplamente aceito*”, o que nos leva – em virtude do emaranhado de discordâncias - a concordar que “*tem-se a impressão de estarem todos a dizer aproximadamente a mesma coisa, mas valendo-se de palavras distintas.*”(grifamos)¹⁰¹

Aceitar que é majoritário o entendimento da proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal não nos deve levar a crer que todos os bens jurídicos devem ser protegidos pelo Direito Penal, mas somente os tidos pela sociedade como os mais relevantes.¹⁰² A estes últimos chamaremos de bens jurídico-penais.

criminalização e da descriminalização. Porto: Coimbra, 1995; **Da Alemanha:** ROXIN, **A Proteção dos Bens Jurídicos como Função do Direito Penal**; HEFENDEHL, Roland (ed.). **La Teoría del Bien Jurídico: Fundamento de Legitimación del Derecho Penal o Juego de Abalorios Dogmático?** Madrid: Marcial Pons, 2007. (autores de vários países, mas em sua maioria da Alemanha); **No Brasil:** PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico-Penal e Constituição**. 3ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003 (1ª edição de 1996); SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **Direito Penal Supra-individual: interesses difusos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003; COELHO, Yuri Carneiro. **Bem Jurídico-Penal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003; SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de. **Bem Jurídico-Penal e Engenharia Genética Humana: Contributo para a Compreensão dos Bens Jurídicos Supra-Individuais**. São Paulo: RT, 2004; TAVARES, Juarez Estevão Xavier. **Bien Jurídico y función en Derecho Penal**. Buenos Aires: Hammurabi, 2004; BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, 2009 (Luis Flávio GOMES, em 2002, publicou a monografia “Norma e bem jurídico no Direito Penal”).

⁹⁹ PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 24. O autor indica obras de referência no tema.

¹⁰⁰ VIEIRA, Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS, p. 508.

¹⁰¹ GRECO, “Princípio da ofensividade” e Crimes de Perigo Abstrato, p. 97,102.

¹⁰² PRADO, *op. cit.*, p. 23; SMANIO, **Tutela Penal dos Interesses Difusos**, p. 67.

Às ligeiras, apreendemos que a indicação de quais sejam estes bens jurídicos de relevância penal esteja a cargo do legislador, representante da sociedade, a quem incumbe identificar aqueles objetos da realidade social que são por ela compreendidos e valorados como bens jurídicos merecedores de tutela penal.¹⁰³ Mas, essa passagem, do mundo da compreensão e valoração, à positivação, *se concretiza sob que condições?*¹⁰⁴

Desse simples questionamento, de resposta complexa e difícil, porém não impossível, abstraímos a questão central do bem jurídico: **como concretizar critérios para que possam promover a seleção dos bens e valores fundamentais da sociedade?**¹⁰⁵ E mais, agora na seara penal. Pouco se ganha dizer que o Direito Penal protege bens jurídicos, se não nos pusermos de acordo sobre o que entendemos como tais.¹⁰⁶ Para tal desiderato, nosso futuro sugere prudência de, hoje, sorvermos experiências, do ontem. Devemos nos prover da experiência jurídica, ou seja, é adequado que levantemos um breve sumário da evolução conceitual e funções do bem jurídico, o que faremos nesta seção 3.¹⁰⁷ Pela importância e atualidade, optamos por

¹⁰³ Sinteticamente, **bem existencial** é o bem relevante para o indivíduo ou para a comunidade, e pode ser material (vida, patrimônio) ou imaterial (honra). O **substrato do bem jurídico** é o interesse do e para o ser humano em relação a determinado bem existencial, valorado pelo legislador. **Bem jurídico**, portanto, é aquele reconhecido pelo Direito como de interesse do ser humano por um bem existencial. Numa fórmula: “*bem jurídico = bem existencial útil, válido ou necessário ao ser humano + uma valoração positiva desse bem feita pelo legislador*.” BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 233.

¹⁰⁴ Sob esse ingresso ao mundo jurídico promovido pelos legisladores, citando um exemplo dos recorrentes alertas da doutrina jurídica: “*não se deve deixar de referenciar que o processo de seleção dos bens jurídicos penalmente protegidos tem sido, inúmeras vezes, procedido sem um critério seguro, atendendo a interesses que se revelam em meros protetores de determinados grupos econômicos, principalmente quando se considera a desproporção na fixação das penas cominadas a cada um desses delitos*.” COELHO, **Bem Jurídico-Penal**, p. 19.

¹⁰⁵ PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 22;

¹⁰⁶ MALAREE, **Bien Jurídico y Estado Social e Democrático de Derecho**, p.4 (II).

¹⁰⁷ Recorrentemente, as monografias sobre bem jurídico, na síntese evolutiva do conceito de bem jurídico, apresentam o tema como o faremos, numa série “aproximadamente” temporal, segmentando quando possível os autores por teorias; dessa forma, somente dentro de nossas fronteiras, Luis Regis PRADO, Heloisa Estellita SALOMÃO, Paulo Vinícius Sporleder de SOUZA. Outra opção interessante é a utilizada por Juarez TAVARES, agregando os autores por correntes/visões (positivista, neokantiana, ontológica, funcionalista e críticas) do conceito de bem jurídico que concebem.¹⁰⁷ PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**; SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**; SOUZA, **Bem Jurídico-Penal e Engenharia Genética Humana**; TAVARES, **Bien Jurídico y función en Derecho penal**. Fazemos uma observação de cunho metodológico. Nossa opção é investigar o bem jurídico a partir de uma perspectiva contida no âmbito do Direito, ou seja, estudamos o bem jurídico-penal para compreender o que deve ser tutelado pelo

tratar as teorias constitucionais à parte, na seção 4. Para possibilitar a continuidade da investigação dos crimes tributários, devemos assumir um conceito de bem jurídico-penal, o que faremos na seção 5.

Apresentar um sumário da evolução histórica do conceito de bem jurídico não implica necessariamente que o transcorrer linear dos tempos nos leve ao mesmo sentido de evolução ou involução do conceito. Manuel da COSTA ANDRADE adverte que *“a impressão que a história do bem jurídico deixa é a de um processo em espiral ao longo do qual se sucederam fenômenos de revolução no sentido etimológico (revolutio), de retorno ao que se julgava já irrepeticamente abandonado”*¹⁰⁸. Sobre a tarefa de pontuar completamente essa evolução, Juarez TAVARES avisa que *“dadas las variedades con que se presenta, es prácticamente imposible conceptual exhaustivamente el bien jurídico.”*¹⁰⁹

Com o Iluminismo e o surgimento do Direito Penal moderno deram-se os primeiros passos da ideia de objeto jurídico do delito.¹¹⁰ Na filosofia penal iluminista, desvinculam-se do problema punitivo as questões éticas e religiosas, encontrando razão no contrato social violado, com a pena como medida preventiva. Ao arbítrio judicial e da gravidade das penas se opunha a atenção aos bens individuais.¹¹¹

Segundo Hormazabal Hernan MALAREE, posteriormente, sob fundamento da teoria contratualista e coerente com a expressão do Iluminismo alemão, em Paul Johann Anselm Ritter Von FEUERBACH, o Estado se põe como garantidor das

Direito Penal. Entretanto, pode-se adotar outros métodos investigação com vistas a legitimar a tutela penal. Um deles, por exemplo, vem da tese de doutoramento do argentino Eduardo Luis Aguirre, propondo um estudo interdisciplinar – político-criminal, dogmática, história, ciência política e sociologia – e, com base em dados empíricos levantados a partir do sistema penal argentino, envolvendo essas avaliações interdisciplinares, critica a racionalidade de bens jurídicos, fazendo novas leituras. Pensamos que seguir o método majoritariamente utilizado, nesse caso, é o mais apropriado. AGUIRRE, Eduardo Luis. **Bienes Jurídicos y Sistema Penal**. Buenos Aires: Fabián J. di Plácido Editor, 2005. p. 16-18.

¹⁰⁸ COSTA ANDRADE, Manuel da. A nova Lei dos Crimes contra a Economia (Decreto Lei nº 26/84 de 20 de janeiro) à Luz do Conceito de “Bem Jurídico”. In: **Direito Penal Econômico: problemas gerais**. Coimbra: Coimbra, 1998. v.I, p. 391.

¹⁰⁹ TAVARES, **Bien Jurídico y función em Derecho Penal**, p. 15.

¹¹⁰ CEREZO MIR, Jose. **Curso de Derecho Penal español: parte geral**. Madrid: Tecnos, 1985, v.1. p. 77. *Apud* PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 27; MALAREE, **Bien Jurídico y Estado Social e Democrático de Derecho**, p. 8.

¹¹¹ PRADO, *op. cit.*, p. 28-29.

condições da vida em comum, colocando o direito subjetivo como objeto de proteção, o que representou para aquela época, no campo do Direito Positivo, uma clara diminuição do punível.¹¹² Assinalou um conteúdo material para o ilícito, como violação de um direito subjetivo. Assim, não há necessidade de a conduta lesiva se dirigir a uma coisa do mundo real, o objeto de proteção representa o núcleo do fato punível. O delito é entendido como conduta transgressora do direito alheio; esse direito pode ser do Estado (delito público) ou do indivíduo (delito privado).¹¹³

Abstraindo-se da influência das importantes transformações econômicas e políticas da época (nova concepção de Estado), avaliando somente do ponto de vista doutrinário, era necessária uma teoria que servisse de referência a fatos ofensivos, já que com o direito subjetivo o punível poder-se-ia aplicar a delitos religiosos e contra os costumes.¹¹⁴

Johann Michael Franz BIRNBAUM, na leitura de Hormazabal Hernan MALAREE, apresenta uma concepção de o que se lesiona no delito não são direitos, que permanecem incólumes, senão *bens*.¹¹⁵ Grande parte da doutrina concede a paternidade do conceito de bem jurídico a ele, apesar de ele não ter se utilizado dessa expressão. Para tal autor, os bens jurídicos estão além do próprio Direito e do Estado, vêm da realidade dos fatos e do contexto social, e ao legislador cabe somente reconhecê-los. Já influenciado pelas ideias de proteção e garantia da coexistência dos indivíduos, mesmo que de forma tímida, abre espaço para um conceito de bem jurídico que sirva a fins sociais, ou seja, além do universo individual.¹¹⁶ O ponto de mudança é, de FEUERBACH, do direito subjetivo, centrado nos homens e suas relações a BIRNBAUM, que reclama a violação de um bem material, com extensão à proteção de fins sociais; pode-se concluir que este último introduziu um novo conceito de crime,

¹¹² MALAREE, **Bien Jurídico y Estado Social e Democrático de Derecho**, p. 13, 16-17.

¹¹³ POLAINO NAVARETTE, **El Bien Jurídico en el Derecho Penal**, p. 96-97; PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 29.

¹¹⁴ PRADO, *idem*, p. 31-32.

¹¹⁵ “*Supongamos que perdemos algo o que somos despojados de una cosa que para nosotros es un bien al cual tenemos jurídicamente derecho, éste será el objeto de nuestro derecho y si nos es sustraído o se ve disminuido, nuestro derecho no se verá disminuido ni sustraído.*” BIRNBAUM, Johann Michael Franz. *Über ds Erfordernis einer Rechtsverletzung zum Begriff des Verbrechens*. Archiv des Criminalrechts, T.15, p. 166. *Apud* MALAREE, *op. cit.*, p. 27.

¹¹⁶ COSTA ANDRADE, **Consentimento e Acordo em Direito Penal**, p. 51-53.

compreendido como violação de bens jurídicos. Assim, diz-se que se operou mais que uma viragem, uma verdadeira ruptura e, dessa forma, teria operado “*uma função crítica do direito existente, uma função legitimadora das leis*”¹¹⁷. O mérito de BIRNBAUM foi “*ter alcançado uma configuração técnica do bem jurídico*”¹¹⁸.

Para Renato de Mello Jorge SILVEIRA, Rudolph Von JHERING descreve uma teoria dos interesses alicerçada em um aspecto substancial; o legislador reconhece jurídico-positivamente a exposição ao perigo das condições vitais do homem na sociedade.¹¹⁹ À ideia de bem estar alia-se que o fim das leis é o que nelas está prescrito, o que leva a concluir pela proteção da segurança das condições de vida da sociedade. O Direito Penal é tido, assim, como um instrumento subsidiário de proteção social. O fim das ações de cada qual realiza as condições de existência do homem em sociedade. Essas proposições influenciariam, entre outros, as manifestações de Von LISZT.¹²⁰

O método positivista que era próprio das ciências naturais se converte também às sociais; passa do dedutivo ao indutivo; o objeto passa da ideia à matéria; o pensamento é acrítico, isento de toda valoração. Os fenômenos devem ser explicados, não questionados, pois são pura e amplamente aceitos como realidade.¹²¹ O positivismo, ou **corrente positivista**, em Direito Penal, tomou concepções metodológicas diferentes, encabeçadas por Karl BINDING e Franz von LISZT.¹²²

Para Karl BINDING o delito era a lesão de um direito subjetivo do Estado, ofensa ao direito de obediência estatal, estabelecendo correlação entre as normas e os bens jurídicos, construindo direito de mandar e ser obedecido, desprovido de qualquer conteúdo. Essa concepção tão aberta não permite, entre outras coisas, diferenciar as infrações administrativas das penais. Não há, dessa forma, limitações ao poder de

¹¹⁷ FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p. 44.

¹¹⁸ POLAINO NAVARETTE, **El Bien Juridico en el Derecho Penal**, p. 103-104; SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 28.

¹¹⁹ POLAINO NAVARETTE, *idem*, p. 120-121; SILVEIRA, **Direito Penal Supra-individual**, p. 41.

¹²⁰ SILVEIRA, *idem*, p. 42.

¹²¹ MIR PUIG, Santiago. **Introducción a las Bases del Derecho Penal**. Barcelona: Bosch, 1976. p. 208 ss *Apud* MALAREE, **Bien Juridico y Estado Social e Democratico de Derecho**, p. 34-35, 37.

¹²² MALAREE, *idem*, p. 37.

punir, assevera Hormazabal Hernan MALAREE.¹²³ “O que realmente importa é a resolução legislativa de proteger juridicamente um bem.”¹²⁴

Contrariamente, de acordo com Renato de Mello Jorge SILVEIRA, para Franz Von LISZT, o bem jurídico é todo “*interesse juridicamente protegido*”¹²⁵. Segundo Luis Regis PRADO, com o positivismo naturalista de LISZT, a norma encontra o bem jurídico, não o cria, concebendo-se o Direito Penal como núcleo em torno do qual gravitam as demais ciências que se ocupam do delito, distinguindo uma ciência normativa (método dogmático, lógico-dedutivo) e as demais, das quais, destaca-se, a Política Criminal. O bem jurídico é o ponto de união nos limites entre a Política Criminal e o Direito Penal. A conceituação do bem jurídico antecede ao Direito Positivo e, assim, se dirige ao legislador. O injusto penal alcança uma conduta culpável e ilícita. Ilícita, formalmente, na transgressão de uma norma estatal, e materialmente, se lesa ou coloca em perigo de lesão um interesse vital protegido pela norma (entenda-se, bem jurídico)¹²⁶. Um mérito apontado para essa concepção é o de encontrar um conceito de bem jurídico em condições de colocar limites à imposição penal estatal.¹²⁷ LISZT se distancia de BINDING também por subdividir os bens jurídicos em duas categorias, os postos em relação com a pessoa (egoísticos), e aqueles em que o Estado seria o principal interessado, aos quais podemos nos referir, respectivamente, aos bens jurídicos individuais e aos supraindividuais.¹²⁸ Entretanto, a questão de determinar quais são os interesses vitais a tutelar fica em aberto.

Das orientações espiritualistas, a partir do início do século XX, com um conceito

¹²³ MALAREE, **Bien Juridico y Estado Social e Democratico de Derecho**, p. 40, 42.

¹²⁴ PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 33.

¹²⁵ A obra citada é uma tradução, citada na nota de rodapé 48: LISZT, Franz Von. **La Idea del fin en el derecho penal – Programa de la Universidad de Marbu**, 1882. Traducción de Carlos Pérez Del Valle. Granada: Comares, 1995 *Apud* SILVEIRA, **Direito Penal Supra-individual**, p. 45.

¹²⁶ PRADO, *op. cit.*, p. 36.

¹²⁷ SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 31.

¹²⁸ COELHO, **Bem Jurídico-Penal**, p. 52. Renato Jorge de Mello SILVEIRA concede o mérito da divisão do que hoje conhecemos como direitos individuais e supraindividuais a Rudolph Von JHERING: “Os sujeitos são, ao mesmo tempo, sujeitos jurídicos. E, sob certo aspecto, são titulares de direitos subjetivos. Foi dessa maneira que Jhering desenvolveu sua teoria dos titulares dos bens jurídicos, a qual veio permitir, posteriormente, que a ciência penal pudesse orientar a classificação dos delitos não unicamente individuais, mas, sim, do Estado, da sociedade e de maiorias indeterminadas”. SILVEIRA, **Direito Penal Supra-individual**, p. 42.

de ciência do espírito no método e não no objeto, inspirada em KANT, de filosofia axiológica, uma ciência jurídica centrada nos valores e fins, temos a orientação neokantina. O bem jurídico passa a ser um valor cultural, a referência do delito passa do terreno social ao valorativo, vinculado assim à *ratio legis* e, por tal, acaba-se por convertê-lo em mero método interpretativo. A crítica, por certo, é que essa concepção não cumpre a função essencial de crítica ou de restrição ao poder de legislar.¹²⁹ Essa corrente, que Hormazabal Hernan MALAREE aponta ser encabeçada por Richard HONIG, foi seguida por um grupo de juristas, em contínuo processo de abstração, até chegar a ser somente uma expressão da *ratio legis*, cujas consequências são lamentavelmente observáveis a serviço do triunfo do nacional socialismo, em que “as escolas do direito penal autoritário se encontraram com um caminho livre de obstáculos.”¹³⁰

As contribuições, até agora vistas, pouca relevância dogmática fornecem, principalmente, por não auxiliarem na determinação do conteúdo substancial da ilicitude.¹³¹ Temos ainda um vasto leque de concepções que se abrem à questão do bem jurídico.

Com mitigação dos sistemas totalitários e instauração de sistemas democráticos, situação ocorrida a partir do fim da Segunda Guerra Mundial, surgem

¹²⁹ PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 37-38. Juarez TAVARES, no que denominou visão neokantiana, destaca as contribuições de Heinrich RICKERT(1982), Edmund MEZGER(1955), Richard HONIG (1919) e Max Ernest MAYER(2000). Entende que nesta visão o bem jurídico é tido, em síntese: “como un valor que se identifica con la propia finalidad de la norma, de la cual depende para su existencia, al mismo tiempo que se considera como elemento de todos los presupuestos del complejo total de cultura del cual emana el Derecho”. TAVARES, **Bien Jurídico y función em Derecho Penal**, p. 27-28. Heloisa Esteliita SALOMÃO localiza Richard HONIG(1919), que identifica o bem jurídico com a razão da norma, no que apontou como **concepção metodológica**. SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 31. Maria da Conceição FERREIRA DA CUNHA, sobre HONIG, o inclui no que denominou **concepção metodológica-teológica**, corrente a qual acrescenta GRÜNHUT, SCHWINGE, ZIMMERL, MENZGER e, em Portugal, Eduardo CORREIA. FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p. 66. Segundo Paulo Vinicius Sporleder de SOUZA, ocorreu “um retrocesso no plano político-criminal legislativo-dogmático com o surgimento das teorias metódico-formais, metódico-teleológicas, teleológicas ou teleológico-metodológicas no panorama jurídico-penal”, concluindo, que o “conceito de bem jurídico não pode ser confundido com o fim da norma.” SOUZA, **Bem Jurídico-Penal e Engenharia Genética Humana**, p. 65, 69.

¹³⁰ MALAREE, **Bien Juridico y Estado Social e Democratico de Derecho**, p. 64.

¹³¹ CUNHA LUNA, Everardo da. Bem Jurídico. In: FRANÇA, Limongi (Coord). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 10, p. 459; PRADO, *op. cit.*, p. 39.

novas concepções a respeito do bem jurídico. Essas novas tendências contemporâneas “*havia de opor-se a um estado ‘formal’ de direito a um estado ‘material’ de direito; (...) A reação (...) se expressa tanto no político como no econômico. Não só se deseja um ‘estado de direito material’ [mas sim um] ‘estado social de direito’*”(adaptamos)¹³². Destacam-se aquelas que buscam para o bem jurídico um ângulo sociológico ou de fundamentação constitucional.¹³³ Houve, entretanto, os que negaram o dogma do bem jurídico.¹³⁴ Assim, dentro do que adotaremos como teorias contemporâneas¹³⁵, as concepções modernas, temos as teorias **sociológicas** e as **constitucionais**.

Destacamos, dentre os autores das teorias sociológicas, Kunt AMELUNG, Jürgen HABERMAS, Günther JAKOBS e Winfried HASSEMER.¹³⁶

Kunt AMELUNG, de acordo com Maria da Conceição FERREIRA DA CUNHA, com a teoria funcionalista da danosidade social, procurou dar a esse último um conceito que fosse pré-jurídico, independente da teoria do bem jurídico, que pudesse exercer função orientadora do legislador. Substitui-se o conceito de bem jurídico pelo de *socialmente danoso*. A sociedade para sobreviver cria estruturas e estas, funções sociais. É socialmente danoso o fato disfuncional, o fato que é obstáculo para o sistema social resolver os seus problemas. Ao colocar a sociedade com primazia em relação ao indivíduo, encara a pessoa como um meio, instrumentaliza-a, o que acaba por não ser capaz – a danosidade social – de proteger a pessoa humana.¹³⁷ Outra crítica é a da

¹³² MALAREE, **Bien Jurídico y Estado Social e Democrático de Derecho**, p. 74.

¹³³ SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 32-33.

¹³⁴ Luis Regis PRADO as denomina de “caráter negativo”, especialmente a Escola de Kiel. Ela refutou, num primeiro momento, a referência no bem jurídico pela incompatibilidade com o Estado totalitário, mas admitindo-o posteriormente, quando o instituto havia perdido sua identidade e tornado-se inócuo. O Direito Penal da vontade ou Direito Penal do autor, base teórica para o Direito Penal do nacional socialismo, tiveram como representantes, principalmente, nessa Escola, F. SCHAFFSTEIN e G. DAHM. PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, nota de rodapé 39, p. 39. Historicamente situado próximo das concepções nacional-socialistas, também a doutrina de Hans WELZEL, sobrevalorizando o “desvalor da ação” (qualidade interna/violação de deveres jurídicos) em relação ao “desvalor do resultado” (ofensa a bens jurídicos), para o qual “a tarefa do direito penal é estabilizar os valores ético-sociais da atitude interna”, pode ser tida como uma teoria crítica ao bem jurídico. SOUZA, **Bem Jurídico-Penal e Engenharia Genética Humana**, p. 101.

¹³⁵ SILVEIRA, **Direito Penal Supra-individual**, p. 48.

¹³⁶ Nesse sentido: SALOMÃO, *op. cit.*, p. 33. Luis Regis PRADO também incluiu nessa teoria os autores H. OTTO, R. CALLIES, MIR PUIG, Gomes BENITEZ, DURKHEIM, PARSON, MERTON e LUHMANN. PRADO, *op. cit.*, p. 39,42.

¹³⁷ FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p. 91-93.

neutralidade política da teoria do sistema, pois tal teoria pode servir a Estados tanto democráticos quanto totalitários.¹³⁸

Ainda por Maria da Conceição FERREIRA DA CUNHA, Jürgen HABERMAS em sua teoria do consenso entende que a legitimidade das decisões tem critério que reside no consenso social, somente possível dentro de uma *situação de diálogo*, com todos interagindo em condições de participar. A criminalização seria precedida, então, por um *racional consenso intersubjetivo*, pois o consenso racional, para HABERMAS, é critério de verdade. A dificuldade de ordem prática de obter esse consenso é uma primeira crítica. A segunda é que o consenso é um meio de se atingir a verdade, mas com ela não se confunde.¹³⁹

Dentro das teorias sociológicas também são incluídas as chamadas teorias do conflito, partindo do reconhecimento de estruturas estratificadas nas diferenças advindas de modelos socioeconômicos, “*adotando uma postura voltada para a compreensão dos conflitos sociais como elementos próprios de uma sociedade de classes*”¹⁴⁰.

Para Günther JAKOBS, o bem que o Direito Penal defende é “*la resistencia a la defraudación de las expectativas*”, desenvolvendo seu pensamento dentro do mais estrito normativismo, buscando superar aqueles que entendem o “*bien jurídico como objeto de proteção da norma*”, propondo que a norma apareça em primazia, sendo ela

¹³⁸ COSTA ANDRADE, **Consentimento e Acordo em Direito Penal**, p. 98.

¹³⁹ FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p. 97-102; Vide também: SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 35; SILVEIRA, **Direito Penal Econômico como Direito Penal de Perigo**, p. 49-50. Nas fontes consultadas não há indicação de obra e data em que HABERMAS aduz suas ideias. Carlos Santiago NINO, para avaliar o pensamento de HABERMAS, com considerações que estão muito próximas ao exposto, utiliza o que chamou de grande ensaio com clareza inusual: *Discursethick-Notizen zu einen Begründungsprogramm* (Ética Del discurso: notas sobre um programa de justificación filosófica. In: *Moral Consciousness and Communicative Action*. Trad. Por Christian Lenhardt y Shierry Weber NicholSEN. Cambridge: The MIT Press, 1990. p. 43-115). NINO, **La Constitución de la Democracia Deliberativa**, p. 157-158.

¹⁴⁰ Yuri Carneiro COELHO cita como principais expoentes dessa linha: Ralf DAHRENDORF, Lewis A. COSER, Georg SIMMEL, Georg D. VOLD e Austin T. Turk. COELHO, **Bem Jurídico-Penal**, p. 71. Na concepção da teoria do conflito, incluiríamos ainda Alessandro Barrata e, entre nós, Juarez Cirino dos Santos. BARATTA, Alessandro. **Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal: introdução à sociologia do direito penal**. Tradução de Juarez Cirino dos Santos. 3ª ed. Rio de Janeiro: Revan: Instituto Carioca de Criminologia, 2002; SANTOS, Juarez Cirino dos. **A Criminologia Radical**. 3ª ed. Curitiba: ICPC: Lumen Juris, 2008.

própria o bem do Direito Penal, na avaliação de Hormazabal Hernan MALAREE.¹⁴¹ Aduz que a danosidade constitui fundamento bastante para a legitimação da punibilidade, mas não podendo delinear com rigor os contornos do comportamento danoso acaba sendo este apenas um referente de intencionalidade, não oferecendo relevância dogmática autônoma.¹⁴² Por Manuel da COSTA ANDRADE, em Günther JAKOBS, com a ruptura do bem jurídico como objeto de tutela penal, ter-se-á, “*por este meio, aberto mais a porta a um direito penal que não reconhece, fora de si próprio, quaisquer limites ao ‘atual movimento de expansão do sistema penal e de incremento da resposta penal, tanto em extensão como em intensidade’*”¹⁴³. As proposições desse autor, por negarem ao bem jurídico a capacidade de oferecerem um conteúdo material ao injusto penal, são classificadas por vários autores como teoria crítica do bem jurídico.¹⁴⁴

O objetivo de Winfried HASSEMER foi identificar quais critérios influenciam o legislador na escolha de bens jurídico-penais; propõe critérios em que “*uma racional proteção de bens jurídicos necessita acordos sociais normativos sobre o valor de um determinado bem jurídico e o ato de legislar significa a concreção de dito acordo*”, segundo observado por Paulo Vinícius Sporleder de SOUZA.¹⁴⁵ O valor de um determinado bem, a valoração, que não é objetiva, mas reflexo, em dada época, da consciência cultural da sociedade, é indicado por três fatores: “*a) frequência das condutas perigosas; b) intensidade da necessidade que se tem dos bens; e c) grau de ameaça para os mesmos*”¹⁴⁶. Busca uma hierarquia de bens jurídicos em princípios pré-positivos e indica para estes a vinculação das decisões em contextos históricos e culturais concretos.¹⁴⁷ Os bens jurídicos são, portanto, considerados numa perspectiva

¹⁴¹ JAKOBS, Günther. *Strafrecht. Allgemeiner Teil*. Berlin; New York: Ed. De Gruyter, 1983. p. 27, 30. Apud MALAREE, **Bien Jurídico y Estado Social e Democrático de Derecho**, p. 113.

¹⁴² COSTA ANDRADE, **Consentimento e Acordo em Direito Penal**, p. 114.

¹⁴³ COSTA ANDRADE, *idem*, p. 128. Vide também: SOUZA, **Bem Jurídico-Penal e Engenharia Genética Humana**, p. 109-111; SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 35-36; PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 40.

¹⁴⁴ COELHO, **Bem Jurídico-Penal**, p. 88; SOUZA, *op. cit.*, p. 109;

¹⁴⁵ SOUZA, *idem*, p. 74, 77.

¹⁴⁶ SOUZA, *idem*, p. 76.

¹⁴⁷ SALOMÃO, *op. cit.*, p. 36.

político-criminal geral, ficando evidente a perda de significado próprio do bem jurídico, influenciando na demarcação dos limites em relação ao critério de intervenção penal.¹⁴⁸

De toda sorte, é mérito de HASSEMER apontar a importância das condições empíricas na avaliação do bem jurídico, bem como destacar o papel orientador da Constituição.¹⁴⁹

Conclui-se que devemos evitar exageros, seja de uma postura puramente normativista, à margem de realidade social, como também o totalitarismo sociológico (funcionalista), à margem do juízo normativo, o que também é indesejável. Enfim, nenhuma teoria sociológica conseguiu efetivamente responder porque determinados comportamentos, e outros, não são criminalizados pela sociedade.¹⁵⁰

Vejamos a seguir as contribuições das teorias constitucionais.

Seção 4 – Teorias constitucionais: da orientação do bem jurídico-penal

A busca por critérios que possam qualificar o conceito de bem jurídico, ainda demasiadamente vago, não se encerra com as teorias até aqui apresentadas. Permanece a questão: o que proteger? O norte é oferecido, entre nós, por René Ariel DOTTI, com apoio em Pietro NUVOLONE, pelo qual “*as normas e princípios constitucionais são o parâmetro da legitimidade das leis penais ordinárias e delimitam o âmbito de sua aplicação.*”¹⁵¹

Há necessidade de um instrumento idôneo – legítimo e operativo -, mediatizador do conceito de bem jurídico, transistemático em relação ao sistema penal, orientador do legislador e vinculante ao poder punitivo estatal. A **generalidade da doutrina atual** tem apontado que esse instrumento mediatizador **só pode ser a Constituição**.¹⁵² Na relação entre bem jurídico e Constituição, que não é uma relação

¹⁴⁸ SILVEIRA, **Direito Penal Econômico como Direito Penal de Perigo**, p.49.

¹⁴⁹ SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 37.

¹⁵⁰ PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 43.

¹⁵¹ NUVOLONE, Pietro. **Il sistema Del diritto penal**. Pádua, 1975, p. 37 *Apud* DOTTI, René Ariel. As Bases Constitucionais do Direito Penal Democrático (*Contribuição para a IV Conferência dos Advogados do Estado do Rio de Janeiro – Congresso Trancredo Neves, Rio, 7 a 10 de agosto de 1985). In: **Reforma Penal Brasileira**. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 334.

¹⁵² FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p.112-113; BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 260. Sobre essa preferência e maioria, no Brasil e na Alemanha: GRECO, “Princípio da ofensividade” e Crimes de Perigo Abstrato, notas de rodapé 28 e 29, p. 98.

de identidade ou de recíproca cobertura, mas sim de analogia substancial – numa essencial correspondência de sentido -, para que os bens jurídicos almejem materialidade e concreção, pela doutrina portuguesa, explica Jorge de Figueiredo DIAS, de forma sintética: “*Se, num Estado de Direito material, toda a actividade estadual se submete à Constituição, então também a ordem dos bens há-de constituir uma ordenação axiológica como aquela que preside à Constituição*”, isso de forma a “*permitir afirmar que a ordem de valores jurídico-constitucional constitui o quadro de referência e, simultaneamente, o critério regulativo do âmbito de uma aceitável e necessária actividade punitiva do Estado.*”(sic)¹⁵³

As **teorias constitucionais**, que se preocupam em encontrar o citado instrumento mediatizador e encontraram-no na Constituição, diferem entre si normalmente pelo grau de incidência da concretização do bem jurídico.¹⁵⁴ É ampla e respeitável a lista de autores que pensam o conceito de bem jurídico, aqui especialmente os bens jurídico-penais, orientados no quadro constitucional.¹⁵⁵ Tal

¹⁵³ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. Os novos rumos de Política Criminal. **Revista da Ordem dos Advogados**, Lisboa, nº 36, 1976. p.15,16. *Apud* FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p. 114.

¹⁵⁴ FERREIRA DA CUNHA, ao falar de **Constituição**, a compreende **no sentido material**, posição que também adotamos, qual seja, como “*conjunto de princípios, direitos e valores fundamentais de uma ordem jurídica, atendendo ainda à própria realidade constitucional, mesmo que não estejam expressamente positivados no texto Constitucional.*” FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p. 115,116; Concluindo, sobre **constituição material**, a lição de CANOTILHO: “*a fim de realçar a imbricação necessária entre a constituição escrita e a constituição viva, a doutrina constitucional recorta o conceito de constituição material [que pode ser entendida como] o conjunto de fins e valores constitutivos do princípio efetivo da unidade e permanência de um ordenamento jurídico (dimensão objetiva), e o conjunto de forças políticas e sociais (dimensão subjetiva) que exprimem esses fins ou valores, assegurando a estes a respectiva prossecução e concretização, algumas vezes para além da própria Constituição escrita.*” CANOTILHO, **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, p. 1065-1066; SOUZA, **Bem Jurídico-Penal e Engenharia Genética Humana**, p. 85.

¹⁵⁵ Para pesquisas mais detalhadas, em Heloisa Estellita SALOMÃO (p.37-81) e Maria da Conceição FERREIRA DA CUNHA (p.115-215), encontramos um amplo rol com os posicionamentos na teoria constitucional examinados por autor. Temos, em FERREIRA DA CUNHA: na doutrina **Portuguesa**: FIGUEIREDO DIAS, COSTA ANDRADE, TAIPA DE CARVALHO; Na **Alemanha**: JÄGER, ROXIN, JESCHECK, SAX, RUDOLPHI, MARX, ZIPF; Na **Itália**: BRICOLA, MUSCO, ANGIONI, FIADANCA, PALLAZO, PULITANO, STORTONI, MANTOVANI, NUVOLONE; Na **Espanha**: VIVES ANTÓN, CABO DEL ROSAL, MIR PUIG, POLAINO NAVARRETE, BAJO FERNÁNDEZ, RODRIGUEZ RAMOS, GONZÁLEZ RUS. FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, notas de rodapé 314 e 318, p.113-114, 115; Examinados por Estellita SALOMÃO: SAX, ROXIN, FIGUEIREDO DIAS, RUDOLPHI, MARX, MIR PUIG, POLAINO NAVARRETE, DOLCINI e MARINUCCI, FIADANCA, BRICOLA, ANGIONI, FERRAJOLI, FERREIRA DA CUNHA. No **Brasil**, são recentes os trabalhos monográficos centrados no tema do bem jurídico e, atualmente, orientados pela Constituição como parâmetro ao legislador. Da lista desses respeitáveis autores, especialmente os

gama de autores podem ser agrupados em **teorias constitucionais de caráter geral** e de **fundamento constitucional estrito**¹⁵⁶ (ou concepções de caráter geral e de caráter restrito¹⁵⁷, ou teoria constitucional ampla – ou genérica – e teoria constitucional estrita¹⁵⁸, respectivamente) e, ainda, num ponto de equilíbrio, uma denominada **teoria constitucional eclética ou mista**¹⁵⁹.

O divisor entre aqueles dois primeiros grupos de teorias diz respeito à maneira de vinculação à norma constitucional¹⁶⁰, ou, segundo Maria da Conceição FERREIRA DA CUNHA, dito de outra forma, mas no mesmo sentido:

o grau de subordinação do legislador penal às opções constitucionais pode variar de Constituição para Constituição (...) [concluindo-se] que as várias posições que fazem derivar da Constituição o parâmetro da legitimidade da intervenção penal, se podem enquadrar em dois grandes grupos. (adaptamos)¹⁶¹

As **teorias constitucionais de caráter geral** costumam dirigir-se à Constituição de forma ampla, de modo genérico, referindo-se à forma de Estado de determinada sociedade, aos princípios que a fundamentam sob o qual se erige o sistema punitivo.¹⁶² Dentre os autores aí incluídos, vejamos, da Alemanha, Walter Von SAX, Honig RUDOLPHI e Claus ROXIN, de Portugal, Jorge de FIGUEIREDO DIAS e, na Itália, FIADANCA, DOLCINI e MARINUCCI.¹⁶³

que são citados no início da Seção 2 deste capítulo (**nota 98**), destacamos o monografista que, entre nós, entendemos ser o pioneiro: Luis Regis PRADO (Bem Jurídico-Penal e Constituição, 1996). Aos autores já indicados (vide **nota de rodapé 98**), acrescentamos uma pequena amostra, esparsa e por ordem cronológica, de outros respeitáveis autores com orientação axiológica constitucional na matéria penal: DOTTI, As Bases Constitucionais do Direito Penal Democrático, p. 330-358; BATISTA, **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**, p. 96 (1ª edição de 1990); RÍOS, Rodrigo Sanches. **O Crime Fiscal**. Porto Alegre: Fabris, 1998. GRECO, “Princípio da ofensividade” e Crimes de Perigo Abstrato, p. 135; FELDENS, Luciano. **Direitos Fundamentais e Direito Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. VIEIRA, Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS, p. 509.

¹⁵⁶ PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 62.

¹⁵⁷ SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 37.

¹⁵⁸ SOUZA, **Bem Jurídico-Penal e Engenharia Genética Humana**, p. 84.

¹⁵⁹ SOUZA, *idem*, p. 91.

¹⁶⁰ PRADO, *op. cit.*, p. 63.

¹⁶¹ FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p. 129.

¹⁶² PRADO, *op. cit.*, p. 64; Para FERREIRA DA CUNHA esse grupo “*vê na Constituição um quadro de referência a partir de princípios muito gerais, englobantes da unidade de sentido constitucional, como é o princípio do Estado de direito material, democrático e social.*” FERREIRA DA CUNHA, *op. cit.*, p. 129.

¹⁶³ São autores que representam essa corrente: segundo Luis Regis PRADO: SAX, MARX, PULITANÒ,

Para Walter von SAX, não havendo conflito do sistema penal e o de valores constitucionais, o sistema de valores constitucionais serve de orientação ao exercício do *ius puniendi*, pois os valores a serem protegidos no âmbito penal não se encerram no catálogo constitucional.¹⁶⁴

Para Honig RUDOLPHI, a Constituição indica os valores fundamentais, e os bens jurídicos são *unidades sociais de função* indispensáveis à vida social que se desenvolve no quadro da Constituição, tendo tais bens jurídicos como “*un presupuesto de una vida social próspera, apoyada en la libertad y responsabilidad del individuo*”¹⁶⁵. Desse pressuposto e da sociedade estatal, conforme a Constituição, ele deduz que o bem jurídico é uma *unidade social de função viva*, isto é, não estática, mas dinamicamente orientada.¹⁶⁶ A crítica é que RUDOLPHI, entendendo o bem jurídico como uma realidade normativa – vincula o conceito de *unidade social de função* a uma sociedade estatal constitucional -, limita a amplitude do conceito ao campo do formal, do estritamente jurídico¹⁶⁷, bem como o termo *unidade social de função* é ambíguo e amplo demais.¹⁶⁸

Para Claus ROXIN, seguindo firme na concepção de Estado Social e Democrático de Direito, o Direito Penal, de natureza subsidiária, tem a finalidade de promover “*uma existência pacífica, livre e socialmente segura [em que] as fronteiras da autorização de intervenção penal devem resultar de uma função social do Direito Penal*”¹⁶⁹(adaptamos). A função social se alcança não só pela proteção das condições individuais necessárias para a coexistência (proteção da vida e do corpo, da liberdade, da propriedade), como também das *instituições estatais* adequadas (administração de

FIADANCA, ROXIN e H.J. RUDOLPHI. PRADO, *op. cit.*, p. 63; segundo Heloisa Estellita SALOMÃO: SAX, ROXIN, Figueiredo DIAS, RUDOLPHI, MARX, MIR PUIG, POLAINO NAVARRETE, DOLCINI e MARINUCCI, FIADANCA. SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 38-59.

¹⁶⁴ MALAREE, **Bien Jurídico y Estado Social e Democrático de Derecho**, p. 121.

¹⁶⁵ MALAREE, *idem*, p. 123-124; SALOMÃO compreende essas *unidades sociais de função* como *entidades instrumentais*. SALOMÃO, *op. cit.*, p. 44-45.

¹⁶⁶ MALAREE, *op. cit.*, p. 124.

¹⁶⁷ MALAREE, *idem*, *ibidem*.

¹⁶⁸ POLAINO NAVARRETE, **El Bien Jurídico en el Derecho Penal**, p. 249; SALOMÃO, *op. cit.*, p. 45.

¹⁶⁹ ROXIN, **A Proteção dos Bens Jurídicos como Função do Direito Penal**, p. 16.

justiça eficiente, um sistema monetário e de impostos saudáveis)¹⁷⁰, entendida esta última também como *prestações públicas*¹⁷¹. Esse conjunto de condições são circunstâncias reais dadas: “*todos estes objetos legítimos de proteção das normas que subjazem a estas condições eu os denomino bens jurídicos*”.¹⁷² Propõe um conceito de bem jurídico crítico, em que se pretende apontar ao legislador fronteiras à punição estatal, opondo-se ao conceito metódico – o fim das normas como bem jurídico -, apontando pontos de realce para impor limites ao legislador: 1) são inadmissíveis normas unicamente ideológicas ou que atentam contra Direitos fundamentais e humanos; 2) a simples transcrição do objeto da lei não fundamenta um bem jurídico; 3) não justificam uma norma penal os simples atentados contra a moral; 4) não é lesão de um bem jurídico o atentado contra a própria dignidade humana; 5) a proteção de sentimentos somente pode receber atenção penal tratando-se de sentimentos de ameaça; 6) a consciente autolesão não legitima sanção punitiva; 7) as leis penais simbólicas – o que está fora do conceito de bem jurídico por ele adotado – não buscam a proteção de bens jurídicos; 8) regulações de tabus não são bens jurídicos e 9) os objetos de proteção de uma abstração incompreensível (como idoneidade, paz pública) não devem reconhecer-se como bens jurídicos.¹⁷³ Entretanto, ROXIN não formula um conceito material de bem jurídico em condições de identificar, com procedimentos lógico-dedutivos, o objeto de tutela penal.¹⁷⁴

Para Jorge de FIGUEIREDO DIAS o bem jurídico para se legitimar tem de observar condições mínimas: ter um *conteúdo material*, portanto, ser *substanciável*, permitindo servir de indicador útil do conceito material de crime; ser um *padrão crítico* para o legislador e para o aplicador, ou seja, para o que vai ser e para aquilo que já é norma; servir de *padrão crítico* de normas constituídas ou a constituir, ou seja, na noção

¹⁷⁰ ROXIN, **A Proteção dos Bens Jurídicos como Função do Direito Penal**, p. 18.

¹⁷¹ SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 39; PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 63.

¹⁷² ROXIN, *op. cit.*, p. 18; Heloisa Estellita SALOMÃO observa que num primeiro momento, situação atualmente vencida, ROXIN estruturou para o direito penal uma dicotomia no objeto de tutela, uma dupla função, com proteção de bens jurídicos constitutivos da sociedade e das prestações públicas, com a apresentação de um novo conceito de bem jurídico, mais amplo e mutável, de origem constitucional. SALOMÃO, *op. cit.*, p. 40.

¹⁷³ ROXIN, *idem*, p. 20-25.

¹⁷⁴ SALOMÃO, *op. cit.*, p. 39.

de transcendente – e não imanente – ao sistema jurídico normativo; ser *político-criminalmente orientado* e, nesta medida, intra-sistemático.¹⁷⁵ Define bem jurídico como “a expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objeto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso”¹⁷⁶. Os bens do sistema social pré-existem ao bem jurídico-penal, e a passagem daquele para este, da dignidade penal, se dá com base em uma “ordenação axiológica jurídico-constitucional”¹⁷⁷. Entretanto, somente *dignidade penal* não é suficiente, deve-se também verificar a *necessidade* (*carência*) de tutela penal.¹⁷⁸

Para Giovanni FIADANCA, na leitura de Heloisa Estellita SALOMÃO, o conceito de bem jurídico, não sendo mágico, tem a função de estabelecer diretrizes programáticas de tutela potencialmente vinculantes. O equilíbrio entre a função conservadora e a propulsora – apoiar a realização do modelo e dos objetivos de promoção social esculpidos na Constituição - do Direito Penal pode ser encontrado na salvaguarda dos valores coletivos mais intensamente protegidos (como saúde, meio ambiente, prestações necessárias para formação do patrimônio público). Essa orientação não implica em um Direito Penal autoritário, mas a proteção de valores coletivos potencializa a autonomia individual, não a restringe. O viés personalista não implica no privilegiar os bens jurídicos individuais em detrimento dos coletivos, mas aqueles são integrados e enriquecidos por estes pela presença do princípio da solidariedade. À relevância constitucional para prestar tutela penal deve se somar outras exigências, como quanto à necessidade (princípio da necessidade), à subsidiariedade (princípio da subsidiariedade) e ao merecimento da pena (princípio do merecimento da pena). Da “natureza” do bem objeto de proteção dependerá a verificação da concreta idoneidade agressiva de certa conduta tida como criminosa, se efetivamente colocou em perigo o objeto tutelado, o que se mostra particularmente difícil diante dos bens jurídicos supraindividuais, cuja saída é “*aperfeiçoar as técnicas*

¹⁷⁵ FIGUEIREDO DIAS, O Comportamento Criminal e a sua definição: o conceito material de crime, p. 65.

¹⁷⁶ FIGUEIREDO DIAS, *idem*, p. 63.

¹⁷⁷ FIGUEIREDO DIAS, *idem*, p. 66.

¹⁷⁸ FIGUEIREDO DIAS, *idem*, p. 78; SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 44.

de estruturação dos tipos incriminadores envolvidos (...) capazes de refletir senão um perigo concreto em sentido estrito, ao menos uma plausível ameaça ao bem a proteger".¹⁷⁹

Para Emílio DOLCINI e Giorgio MARINUCCI, o Direito Penal só pode ser entendido como instrumento de proteção dos bens jurídicos, limitado que está o legislador de antecipar tutela penal por conta da orientação daquele modelo no princípio da ofensividade – modelo de crime como ofensa a bens jurídicos - e pela garantia dos direitos de liberdade do cidadão.¹⁸⁰ A Constituição oferece limites ao legislador, que quanto ao conteúdo das normas incriminadoras não pode impor pena à bem não compatível com a Constituição¹⁸¹, nem tampouco – quanto à lesão ou ameaças de lesão a esses bens - criminalizar fatos que não sejam *ofensivos* de bens constitucionalmente relevantes.¹⁸² Há normas constitucionais que impõem a incriminação de certas condutas, mas isso não quer dizer que o campo penal esteja limitado exhaustivamente por essas indicações constitucionais, ou seja, a Constituição não é limite geral, o legislador “não está vinculado *nesta escolha ao âmbito dos bens constitucionalmente relevantes*”.¹⁸³ Portanto, esses autores concluem que “*todos os bens constitucionalmente relevantes são merecedores de pena*”.¹⁸⁴ Da relação entre relevância constitucional do bem, de graus de importância variável, da sua importância e merecimento de tutela penal, quanto à intensidade e amplitude da tutela, abstraem-se duas consequências: a) se um bem tido tão relevante que foi contemplado constitucionalmente, então pode ser de tal modo ampla e intensa a proteção penal que autorize sua proteção contra perigos remotos, como os atos meramente preparatórios (exemplos de incriminações de condutas tipicamente perigosas: porte ilegal de armas de guerra, conspiração política mediante acordo); b) da indagação quanto ao

¹⁷⁹ FIADANCA, Il “bene giuridico” come problema teórico e como critério di política criminale, p. 69, 70, 72, 73-74, 80 *Apud* SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 54-57, 59.

¹⁸⁰ DOLCINI, Emilio; MARINUCCI, Giorgio. Constituição e escolha dos bens jurídicos. Trad. J. F. Costa. **Revista Portuguesa de Ciência Criminal**, ano 4, v.2, 1994. p. 154.

¹⁸¹ DOLCINI; MARINUCCI, *idem*, p. 164.

¹⁸² DOLCINI; MARINUCCI, *idem*, p. 165.

¹⁸³ DOLCINI; MARINUCCI, *idem*, p. 169-170.

¹⁸⁴ DOLCINI; MARINUCCI, *idem*, p. 191.

merecimento da pena do bem sobressai se também há *necessidade* da pena; aquele, sendo condição necessária, não é suficiente e, assim, só há necessidade da pena quando o dever de garantia dos bens constitucionais se concretizar na utilização *indispensável* da pena.¹⁸⁵ Os autores concluem que “a Constituição, enquanto ‘lei fundamental’ e expressão do ‘pacto social’ que está na origem da República, vincula os poderes do Estado a actuar com vista a uma série de objectivos”(sic), e a ligação entre o sistema de bens constitucionais – merecedores de tutela penal – e os bens penalmente protegidos é dada pelas valorações discricionárias dos legisladores sobre a *necessidade* de tutela de bens constitucionalmente *relevantes*.¹⁸⁶

As **teorias de fundamento constitucional estrito** orientam-se com primazia pelo texto constitucional, em nível de prescrições específicas – explícitas ou não -, de onde se extraem os objetos de tutela e seus respectivos delineamentos, buscando contornos mais precisos para a atividade do legislador ordinário.¹⁸⁷ Dentre os autores aí incluídos, vejamos, BRICOLA, ANGIONI, FERRAJOLI e FERREIRA DA CUNHA.¹⁸⁸

Franco BRICOLA, a quem, na Itália, é atribuída a primeira significativa tentativa de orientar constitucionalmente os bens objetos de tutela penal¹⁸⁹, entende que os “*princípios de Direito Penal constitucional*” impõem mais do que limites formais, mas também materiais, com vinculantes informações de conteúdo, fornecendo critérios para individualizar os fatos criminalizáveis.¹⁹⁰ Tais princípios são: da defesa da liberdade, da reserva da lei, da responsabilidade pessoal-subjetiva, da finalidade reeducativa da

¹⁸⁵ DOLCINI; MARINUCCI, Constituição e escolha dos bens jurídicos, p. 192, 195.

¹⁸⁶ DOLCINI; MARINUCCI, *idem*, p. 198; Também, sobre esses autores: SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 49-54.

¹⁸⁷ PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 65. Para FERREIRA DA CUNHA esse grupo “*embora tenha também como ponto de partida estes princípios gerais, em especial a concepção de Estado constitucionalmente consagrada, vai mais longe, concretiza mais as potencialidades limitadoras da Constituição, exigindo uma harmonização entre valores penais e valores Constitucionais, ao proibir a penalização de condutas que não lesem (ou, pelo menos, coloquem em perigo) valores Constitucionais.*” FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p.129.

¹⁸⁸ São autores que representam essa corrente: segundo Luis Regis PRADO: BRICOLA, MUSCO, ANGIONI, GONZALEZ RUS, GREGORI; PRADO, *op. cit.*, p. 65; segundo Heloisa Estellita SALOMÃO: BRICOLA, ANGIONI, FERRAJOLI, FERREIRA DA CUNHA. SALOMÃO, *op. cit.*, p. 59-81, segundo Hernan Hormazabal MALAREE: BRICOLA, MUSCO e ANGIONI. MALAREE, **Bien Juridico y Estado Social e Democratico de Derecho**, p. 126.

¹⁸⁹ MALAREE, *idem*, p. 126.

¹⁹⁰ FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p.169-170.

pena, da não discriminação e também da dignidade da pessoa humana.¹⁹¹ O ilícito penal pode se conformar na proteção de uma significativa lesão de um valor constitucional relevante.¹⁹² A citada relevância constitucional vincula o legislador tanto na possibilidade do emprego da tutela penal quanto na graduação da pena, “*em medida crescente segundo a equivalente importância do bem constitucionalmente ofendido*”¹⁹³, reconhecendo BRICOLA a dificuldade de se estabelecer a hierarquia dos valores constitucionais.¹⁹⁴

Francesco ANGIONI propõe um Direito Penal de fato baseado na proteção de bens jurídicos, atento aos princípios básicos da necessidade, proporcionalidade e efetividade da tutela penal.¹⁹⁵ Dedicar-se a identificar um conceito de bem jurídico com condições de exercer funções crítica (*qual pode legitimamente ser?*) e dogmática (*qual é de fato?*) sobre aquilo que legitimamente pode ser objeto de tutela (de ofensa). A determinação do objeto da ofensa é primordial para avaliar a extensão da ofensa: a) para saber se estamos diante um fato ofensivo de lesão ou de perigo; b) se a escolha do legislador está sujeita a limites de legitimidade da técnica de tutela: fato lesivo, concretamente perigoso, abstratamente perigoso. Os vínculos que devem ser estabelecidos ao legislador (função crítica) ou ao intérprete (função dogmática) só podem advir da Constituição, uma vez que se está na seara do Direito Positivo, de caráter vinculante.¹⁹⁶ Com base no princípio da proporcionalidade, o bem jurídico tutelado deve ser de valor igual ou proporcional ao bem jurídico atingido pela pena e, se este – liberdade pessoal, bem primário – é protegido constitucionalmente, aquele também deverá sê-lo.¹⁹⁷ Em outras palavras, “*o objeto do delito deve ser sempre um bem constitucional*”¹⁹⁸, mas a relevância constitucional é condição necessária e não

¹⁹¹ FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p.170.

¹⁹² MALAREE, **Bien Jurídico y Estado Social e Democrático de Derecho**, p. 127.

¹⁹³ BRICOLA, Franco. Teoria generale Del reato. In: **Novissimo Digesto Italiano**. Turim: Utet, 1973. v.19. p. 18-19 Apud SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 63.

¹⁹⁴ SALOMÃO, *idem*, p. 64.

¹⁹⁵ MALAREE, *op. cit.*, p. 127.

¹⁹⁶ SALOMÃO, *op. cit.*, p. 64-65.

¹⁹⁷ SALOMÃO, *idem*, p. 66-67.

¹⁹⁸ ANGIONI, Francesco. **Contenuto e funzioni Del concetto di bene giuridico**. Milano: Giuffrè, 1983.

suficiente, cuja tutela penal dependerá ainda da devida atenção à necessidade e idoneidade penal.¹⁹⁹ Ainda pelo princípio da proporcionalidade, quanto mais importante for, de acordo com a Constituição, um bem jurídico ofendido – lesionado ou posto em perigo -, maior a legitimidade para antecipar a tutela penal, e vice-versa.²⁰⁰ A gradação entre bens jurídicos primários e secundários tem como ponto de apoio o bem jurídico liberdade pessoal: se aquilo que se compara for de importância igual ou semelhante, é de lhe conceder qualidade de primário.²⁰¹ Citamos duas críticas à concepção de ANGIONI: a) a liberdade é um bem primário, ou seja, está abaixo do qualificativo *fundamental*, pois o bem jurídico fundamental é entendido como o conjunto das instituições fundamentais que conformam o Estado como Social e Democrático de Direito, pela razão de que sem o Estado o ordenamento vigente se vê paralisado; isso, ao final, conduziria à supremacia do Estado em relação à pessoa humana; b) é insustentável, situação reconhecida pelo autor, a rigidez da separação entre bens jurídicos primários e secundários.²⁰²

Mais algumas observações no âmbito das teorias constitucionais estritas. Luigi FERRAJOLI, advertindo que as discussões sobre o bem jurídico são “*tratadas freqüentemente de forma promíscua*”, aduz ainda que a deformação do problema decorre também do equívoco em buscar construir um critério positivo de identificação dos bens jurídicos a serem protegidos penalmente, sendo que o que uma teoria do bem jurídico pode nos oferecer é uma série de critérios negativos de deslegitimação.²⁰³

p. 175 *Apud* SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 70.

¹⁹⁹ SALOMÃO, *idem*, p. 70.

²⁰⁰ Para ANGIONI, por Heloisa Estellita SALOMÃO, por lesão entende-se “*geralmente a destruição de um bem, sua perda, sua compressão ou sua diminuição. Quanto aos bens ‘institucionais’, a lesão poderá consistir quer na paralisação, quer na disfunção ou na perda de suas características essenciais*”; por perigo “*na probabilidade de lesão ao bem jurídico*”. A diferença entre perigo concreto e abstrato é que no primeiro o juiz necessita verificar se há presença ou não do perigo como elemento do tipo penal, no segundo caso, não; daí, é inverídico afirmar que no perigo concreto há um perigo maior que quando em abstrato. O que importa é o conceito de perigo direto e indireto, o primeiro é aquele diretamente ligado ao bem jurídico tutelado, o segundo é aquele que se refere a um *quid* negativamente valorado, não consistindo ainda em uma lesão do bem jurídico. SALOMÃO, *idem*, p. 70-71.

²⁰¹ SALOMÃO, *idem*, p. 73.

²⁰² SALOMÃO, *idem*, p. 74-75.

²⁰³ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão**: teoria do garantismo penal. 2ªed. rev. ampl. Vários trad. São Paulo: RT, 2006. p. 432; SALOMÃO, *idem*, p. 76-77.

Maria da Conceição FERREIRA DA CUNHA, avaliando a questão da proporcionalidade, reconhece ser difícil promover uma *rígida* hierarquização de valores, com condições de estabelecer em que caso se aplica pena restritiva de liberdade ou a pecuniária, ou mesmo que sirva para medida da pena, propondo uma inevitável “*hierarquização tendencial*”²⁰⁴.

A **teoria constitucional eclética**²⁰⁵ entre nós é proposta por Luis Regis PRADO. A lei penal atua como garantia da liberdade pessoal, não como *limite*, e conclui pela **relação de complementaridade** entre as teorias constitucionais.²⁰⁶ Aliás, proposição esta com a qual concordamos e adotaremos. Nas palavras do autor:

Por derradeiro e em suma, o remate do raciocínio é o de que as relações entre as teorias constitucionais amplas e restritas não são de antagonismo, mas de *complementaridade*. Isso resulta no agasalho de uma diretriz constitucional de natureza eclética ou intermediária – de *justo meio* e não *hermética* -, que privilegia o texto constitucional, *prima facie* a concepção de Estado Democrático e Social de Direito, o bem jurídico (substancial) ancorado na realidade socioindividual, complementada, ainda, por elementos de uma visão metodológica própria e da peculiar *natureza* do bem jurídico-penal, numa *enformação* que se compatibiliza com os modernos postulados da ciência do Direito Penal e da Política Criminal.²⁰⁷ (grifo no original)

Nos Estados Sociais e Democráticos de Direito, como o nosso, baseados nos valores da dignidade da pessoa humana e da liberdade individual, o Direito Penal deve limitar-se a proteger bens jurídicos, considerando a necessidade penal, de forma subsidiária e fragmentária. A complexidade das sociedades modernas é sentida no universo jurídico, e devemos erradicar as soluções herméticas, com aspiração à universalidade; afasta-se a rigidez, vislumbra-se o justo meio. As concepções sobre bem jurídico que antecederam às teorias constitucionais nos apoiam e alertam para evitar incorrer em erros e simplificações que levam à instrumentalização da pessoa em detrimento de qualquer outra referência (como norma e Estado). O legislador e o

²⁰⁴ FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p. 212-213.

²⁰⁵ SOUZA, assim como SALOMÃO, adotam a orientação de PRADO. SOUZA, **Bem Jurídico-Penal e Engenharia Genética Humana**, p. 91; SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 84. BIANCHINI, MOLINA e GOMES indicam RUDOLPHI no marco dessas concepções ecléticas, corrente à qual incluem Jesús-María Silva SÁNCHEZ. BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 268.

²⁰⁶ PRADO, *op. cit.*, p. 111.

²⁰⁷ PRADO, *idem*, p. 111.

intérprete devem observar a correspondência de sentido entre os valores constitucionais e os bens jurídicos protegidos penalmente.

Enfim, assumir os pressupostos da **concepção constitucional de bens jurídicos** (orientação *do que proteger*) e da necessária **ofensividade da conduta a um bem jurídico** (que é o *como proteger*) nos habilita a proceder, a seguir, a indicação de critérios que conformam um conceito material de bem jurídico-penal.

Seção 5 - Funções e delimitação do bem jurídico-penal

Raul Peña CABRERA, após fazer a sua historiografia sobre bem jurídico e avaliar as respectivas funções, aproxima tal conceito a uma metáfora do “olho de água”, que pensamos apropriada.²⁰⁸ Sendo majoritário entender o Direito Penal com protetor de bens jurídicos, os problemas surgem quando se pretendem traçar critérios para o conteúdo material do conceito, e sobem de tonalidade, como adverte Manuel da COSTA ANDRADE, na linha de abertura do sistema dogmático às exigências dos problemas político-criminais na busca de formas de superação – aparentemente invencíveis – entre um bem jurídico em sentido dogmático e imanente ao sistema e também com espírito crítico, um conceito jurídico transcendente.²⁰⁹ Essas duas funções são as mais proeminentes a serem cumpridas pelo conceito de bem jurídico-penal. Juarez TAVARES leciona que “*aí é que entra o conceito moderno de bem jurídico, como delimitação à tarefa de identificação dos dados reais que o compõem, como fato natural, bem como orientação para a sua criação pelo Direito.*”²¹⁰

Sobre as **funções** do bem jurídico-penal, podemos agrupá-las, primordialmente, dentre várias possíveis classificações, em cinco grupos: (a) **crítica**,

²⁰⁸ CABRERA, Raul Peña. El bien jurídico en los delitos económicos (con referencia al código penal peruano). **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, ano 3, nr. 11. p. 37-38, jul-set/1995.

²⁰⁹ COSTA ANDRADE, A nova Lei dos Crimes contra a Economia (Decreto Lei nº 26/84 de 20 de janeiro) à Luz do Conceito de “Bem Jurídico”, p. 390-391.

²¹⁰ Por “fato natural”, o autor explica: “O bem jurídico é uma realidade natural, não por que resulte de um suposto direito natural, mas por que se produz na relação social concreta, com todas as contradições que essa realidade encerra.” TAVARES, Juarez. Critério de seleção de crimes e cominação de penas. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, número especial de lançamento, 1992. p. 79, 81.

político-criminal, fundamentadora, de garantia, de limitação das atividades próprias do legislador no momento de produzir as normas; (b) **dogmática**, teleológica ou interpretativa, servindo o bem jurídico como conceito central do tipo, um importante elemento de interpretação; (c) *individualizadora*, como critério de medição da pena, mensuração da pena/gravidade da lesão do bem jurídico; (d) *sistemática*, classificatória, servindo de parâmetro na formação dos grupos de tipos da parte especial do Código penal; (e) *processual*, para definir competências.²¹¹ É natural que ao agrupar tais funções em grupos ocorram conflitos na apropriação dessas definições ou algumas coisas não sejam contempladas; entretanto, o que nos interessa neste trabalho são as duas primeiras perspectivas apontadas, a crítica ou político-criminal, e a dogmática, as quais nos deteremos.

Pela perspectiva dogmática (conceito **dogmático**), toda norma possui um respectivo bem jurídico, ou seja, nesse âmbito verificam-se *quais bens jurídicos concretamente* são objeto da tutela penal.²¹² Na perspectiva político-criminal - conceito **político-criminal** - preocupa-se com um conceito de bem jurídico que possa oferecer limites ao poder de punir do Estado, ou seja, se pergunta *qual bem* jurídico pode *legitimamente* ser objeto de tutela.²¹³ Concordamos que o bem jurídico-penal possua essas duas perspectivas, em que pese conhecedores que tal premissa não goza de unanimidade.²¹⁴ Fabio Roberto D'AVILA, observando a teoria do bem jurídico e as dificuldades, de ordem prática e teórica, entende que são elas – as dificuldades - que curiosamente têm impulsionado o que chamou de *(re)visitação* da categoria, indicando importantes estudos sobre o bem jurídico na Alemanha, Itália, Portugal e Brasil, mesmo

²¹¹ SALOMÃO, buscando as lições em ANGIONI, fala em funções classificatória, sistemática, exegética, dogmática e crítica; PRADO indica as funções de garantia, teleológica ou interpretativa, individualizadora e sistemática; BIANCHINI, MOLINA e GOMES em funções fundamentadora, sistemática, exegética ou interpretativa, de garantia e processual; COELHO em de limitação, sistemática e dogmática. SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 64; PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 60-61; BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 236-238; COELHO, **Bem Jurídico-Penal**, p. 131-133.

²¹² GRECO, *idem*, p. 92; BIANCHINI; MOLINA; GOMES, *idem*, p. 236.

²¹³ GRECO, *idem*, p. 93; BIANCHINI; MOLINA; GOMES, *idem, ibidem*.

²¹⁴ Luis GRECO esclarece que no Brasil a doutrina majoritária estava acostumada exclusivamente ao conceito dogmático, só mais recentemente reconhecendo a função crítica ao bem jurídico como limite ao legislador. Na Alemanha, ao contrário que se pensa, a situação não é diversa. Para confirmar tal fato, exemplifica apresentando duas amplas listas de autores, daqui e de lá, que adotam somente uma ou as duas concepções. GRECO, *idem*, p. 94-96.

que ainda estejamos longe de obter consenso sobre a compreensão e ressonância de tal central conceito na ordem jurídico-penal.²¹⁵

Portanto, estamos cientes de que nosso trabalho, nesta seção, é esclarecermos os pressupostos e conceitos que adotaremos para dar consistência e sequência à investigação, segundo as argumentações que até aqui paulatinamente consignamos, sem qualquer pretensão de certeza trilhar constantemente o ponto de consenso majoritário.

Visto, sucintamente, as funções do bem jurídico, nossa segunda missão é delimitar o conceito de bem jurídico, tarefa por certo mais árdua. Para tal desiderato, entendemos adequado fazer nossa avaliação em **dois momentos** sucessivos, quais sejam: um primeiro, da **delimitação constitucional do bem jurídico-penal** e, um segundo e com base naquele, tratar do **conceito de bem jurídico-penal** que nos orientará. Fazemos essa divisão em dois momentos por um motivo simples. Se acreditamos – e, efetivamente, acreditamos, pois nos alinhamos à teoria constitucional eclética do bem jurídico – que o norte dos valores fundamentais de nosso Estado, a dignidade da pessoa humana e liberdade, estão gravados na Constituição, é por esse espaço que devemos começar. Ou, no mesmo sentido, mas nos apoiando em abalizada doutrina, em René Ariel DOTTI, “*o regime jurídico de proteção dos direitos humanos, sociais, políticos, econômicos e culturais vertidos para os quadros do direito penal deve assentar em bases materialmente capazes de sustentá-lo*”, sustentação que está na Constituição, pelo que arremata conclusivamente, “*as opções axiológicas constitucionais devem ser respeitadas pelos textos penais e orientar a sua interpretação.*”²¹⁶

No *primeiro momento*, da **delimitação constitucional do bem jurídico-penal**, precisamos investigar como concretizar os valores constitucionais – dignidade humana e liberdade – que norteiam a escolha de bens sujeito à proteção penal. De outra forma, assumindo a Constituição como parâmetro, que interesses merecem proteção penal? Nossa referência, doravante, atento ao momento atual, será nosso Estado brasileiro segundo a Constituição Federal de 1988. Ademais, as teorias constitucionais como

²¹⁵ D’AVILA, **Ofensividade em Direito Penal**, p. 58-59.

²¹⁶ DOTTI, *As Bases Constitucionais do Direito Penal Democrático*, p. 332, 335.

orientadoras do bem jurídico-penal se localizam praticamente nas últimas duas décadas, pelo que não teria sentido nos debruçarmos sobre o estudo das Constituições brasileiras anteriores.

No Direito Penal atua-se primordialmente na esfera da liberdade, com restrição dada pela pena privativa de liberdade, e se estamos vinculados à atenção da dignidade da pessoa humana, apenas valores fundamentais para convivência em comunidade podem legitimar o ataque a esses bens fundamentais. A materialização constitucional do bem jurídico-penal para concretizar a atenção aos valores constitucionais se constrói pelos princípios constitucionais penais que o delimitam.²¹⁷ Nesse sentido, Luis Regis PRADO marca a ideia de que princípio não é o fim, objetivo, “*mas sim fundamenta e conforma o Direito Penal, delinea sua constituição e seus limites*”, pelo que o compara à *viga mestra*, núcleo gravitacional, o ser constitutivo do Direito Penal.²¹⁸

Estando fora de nosso humilde propósito exaurir o tema sobre princípios constitucionais penais, é oportuno que demarquemos o território de influência dos princípios básicos até aqui versados, salientando os princípios da ofensividade, da proporcionalidade, na dignidade e necessidade penal, da subsidiariedade e da fragmentariedade.

Adotar a ofensividade, ou **princípio da ofensividade**, como fizemos em seção anterior, como baricentro da nossa visão de ordem penal, com a necessária lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico como condição de proteção penal, ressoa inevitavelmente haver sempre um bem jurídico ofendido, ou seja, no princípio da exclusiva proteção de bens jurídicos.²¹⁹ A existência de um bem jurídico-penal ofendido

²¹⁷ “Pois bem, partindo-se de que a Lei Maior traz em si os princípios máximos da justiça, que se quer impor, qualquer ofensa a bem jurídico, protegido penalmente, terá que ser cotejado com os princípios constitucionais. Deixa, assim, a ofensa aos citados bens, de ter relevância penal, se os princípios constitucionais não restarem por ela arranhados.” CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. **Fundamentação Constitucional do Direito Penal**. Porto Alegre: Fabris, 1992. p. 33.

²¹⁸ PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 66.

²¹⁹ Luis GRECO analisa a existência do bem jurídico como condição necessária para incriminação. Conclui que o posicionamento “menos ruim” é o de que o bem jurídico é, em regra, necessário para legitimar uma incriminação. Admite exceções, como faz parte da doutrina alemã, para contemplar casos, por exemplo, de maus tratos a animais e plantas, proteção ao embrião humano, interesses de gerações futuras. Cita avaliação de ROXIN que admite que na tutela penal de animais está-se diante de incriminações sem bem jurídico. GRECO, “Princípio da ofensividade” e Crimes de Perigo Abstrato, p. 107-111.

é nossa firme premissa, na perspectiva do que já afirmamos anteriormente (seção 2), que este princípio se encontra contemplado implicitamente em nossa Carta Magna.

Se partirmos das teorias constitucionais, amplas e restritas, abstraímos que só a lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico não é suficiente para aperfeiçoar a tutela penal. Bens com relevância penal são sempre merecedores de tutela penal (dignidade penal), mas nem todos eles são carentes (necessidade penal) dessa tutela. Das teorias de concepção estrita, o catálogo de bens se encerra no que é possível abstrair da Constituição. Ambas as teorias reconhecem uma hierarquia valorativa entre os bens jurídicos, derivadas do princípio da proporcionalidade. Para Heloisa Estellita SALOMÃO este princípio “*estabelece uma necessária relação de proporção entre a importância do bem jurídico tutelado e daquele atingido pela pena, o grau da ofensa a reprimir, o grau de antecipação da tutela e a quantidade e qualidade da sanção penal.*”²²⁰

O **princípio da proporcionalidade**, paulatinamente, vem sendo aceito pela jurisprudência e doutrina, como implícito na Constituição, quando adotamos a concepção de um Estado Social e Democrático de Direito.²²¹ Pode ser compreendido como fundamentado em dois núcleos, o dos valores de um Estado de Direito Democrático e o núcleo de direitos fundamentais, ambos indissociáveis. O princípio da proporcionalidade, como limitador do *ius puniendi*, vem por consequência apropriar seus contornos materiais a partir da concepção de Estado ofertada pela Constituição de cada sociedade. Esses contornos materiais do princípio em tela são apontados por três subprincípios.²²² Assim, o juízo de proporcionalidade é desenvolvido de forma analítica, como se apresenta na jurisprudência e doutrina alemã, decompondo o juízo de forma trifásica: em sentido amplo, pelo (a) exame de *adequação* (princípio da adequação) e (b) *necessidade* (princípio da necessidade penal), e de forma estrita, com juízo concreto de ponderação, na (c) proporcionalidade em sentido estrito.²²³

(a) No exame de **adequação** (da **idoneidade penal**), o meio – a medida estatal que se promove – deve ser idôneo para atingir o fim – a finalidade perseguida -, ou

²²⁰ SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 83.

²²¹ FELDENS, **Direitos Fundamentais e Direito Penal**, p. 81.

²²² COELHO, **Bem Jurídico-Penal**, p. 100-102.

²²³ FELDENS, *op. cit.*, p. 82.

seja, um meio é idôneo se com sua intervenção o êxito que se almeja pode, efetivamente, ser atingido, numa *relação de adequação medida-fim*. Se estamos no plano do controle das normas penais, por primeiro, devemos identificar o bem jurídico protegido pela norma em questão, ou, por outra, apontar os fins *imediatos e mediatos* dessa proteção. O juízo de adequação se dará ao verificarmos se a tutela jurídico-penal não é constitucionalmente ilegal, sob dois aspectos: se os interesses (fins) estão albergados pela Constituição e, igualmente, não devem ser socialmente irrelevantes. Se verificada ilegitimidade, a tutela seria inadequada, não idônea penalmente.²²⁴

(b) No **princípio da necessidade penal** (da exigibilidade, da carência da tutela penal²²⁵) há de se indagar se a medida eleita é a menos gravosa, dentre as disponíveis e eficazes, para atingir o fim almejado. A norma penal deve ser necessária proteger do bem jurídico, ou seja, “*a medida (intervenção penal) será necessária se tal finalidade protetiva (fim) não poderia ser conquistada com a mesma eficácia recorrendo-se a uma medida alternativa menos restritiva (sanção civil ou administrativa)*”.²²⁶ Abstraindo os casos em que medidas civis ou administrativas não sejam mais severas que as do âmbito penal²²⁷, e os em que estão encartados na Constituição mandados de penalização, é relevante registrar que a análise da necessidade penal “*está a depender de um juízo que envolva a realidade social em suas coordenadas locais e temporais*”.²²⁸ Ainda, se a medida adotada deve ser a *mais eficaz* ou a *suficientemente eficaz* para elaborar o juízo de necessidade, concordamos com Luciano FELDENS que entende, “*em princípio, o juízo de suficiência da eficácia (da medida) está acometido exclusivamente ao legislador, sendo tal escolha jurisdicionalmente sindicável apenas quando se mostrar arbitrária ou manifestamente (des)necessária*.”²²⁹

(c) Do **princípio da proporcionalidade em sentido estrito**, também conhecido por princípio da justa medida, temos que o meio utilizado não pode se demonstrar

²²⁴ FELDENS, **Direitos Fundamentais e Direito Penal**, p. 83.

²²⁵ Na acepção de FERREIRA DA CUNHA, “necessidade” e “carência” de tutela penal estão como expressões sinônimas. FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p. 220.

²²⁶ FELDENS, *op. cit.*, p. 83.

²²⁷ Nesses casos resta que o princípio da subsidiariedade deve ser visto com mais detalhes. GRECO, “Princípio da ofensividade” e Crimes de Perigo Abstrato, nota de rodapé 136, p. 30;

²²⁸ FELDENS, *op. cit.*, p. 84.

²²⁹ FELDENS, *idem*, p. 85.

desproporcional, em concreto, em relação ao fim perseguido. Aqui, a finalidade da intervenção é um ponto essencial, contrariamente à adequação e necessidade, que é somente uma referência, do que decorre ser fundamental “*determinar a importância que a Constituição concede à consecução do referido fim*”²³⁰. Uma manifestação concreta da aplicação deste princípio é quando, no Direito Penal, invoca-se o princípio da insignificância²³¹ que, aliás, não se confunde com o da *intervenção mínima*²³².

Uma última palavra sobre proporcionalidade. Da mesma forma que a proporcionalidade serve de limite para o legislador no excesso de punição, este princípio deve salvaguardar os bem jurídico-penais de uma proteção deficiente. É necessário o adequado manejo da noção de proporcionalidade - da qual a própria sobrevivência do garantismo e, com ele, do Estado Democrático, e proporcional, de Direito. O princípio da proporcionalidade, além de ser critério de aferição da legitimidade constitucional de medidas que restringem direitos fundamentais, deve ser visto na sua dupla dimensão: como proibição de excesso e de insuficiência, pois ambas têm conexão direta com as noções de necessidade e equilíbrio.²³³ Tal avaliação já possui espaço de reconhecimento na doutrina e em nosso órgão máximo de julgamentos

²³⁰ FELDENS, *Direitos Fundamentais e Direito Penal*, p. 85.

²³¹ Já é recorrente encontrar na jurisprudência a aplicação do princípio da insignificância para considerar a conduta atípica. Para citar somente um exemplo, recente, o HC 97.189, publicado em 14/08/2009, rel. Min. Ellen Gracie, nos seguintes termos: “**EMENTA: HABEAS CORPUS. PENAL. FURTO. TENTATIVA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. OCULTA COMPENSATIO. 1. A aplicação do princípio da insignificância há de ser criteriosa e casuística. 2. Princípio que se presta a beneficiar as classes subalternas, conduzindo à atipicidade da conduta de quem comete delito movido por razões análogas às que toma São Tomás de Aquino, na Suma Teológica, para justificar a oculta compensatio. A conduta do paciente não excede esse modelo. 3. O paciente tentou subtrair de um estabelecimento comercial mercadorias de valores inexpressivos. O direito penal não deve se ocupar de condutas que não causem lesão significativa a bens jurídicos relevantes ou prejuízos importantes ao titular do bem tutelado, bem assim à integridade da ordem social. Ordem deferida**” (grifamos).

²³² “Enquanto o princípio da intervenção mínima se vincula mais ao legislador, visando reduzir o número das normas incriminadoras, o da insignificância se dirige ao juiz do caso concreto, quando o dano ou o perigo de dano são irrisórios. No primeiro caso é aplicada uma sanção extrapenal; no segundo, a ínfima afetação do bem jurídico dispensa qualquer tipo de punição. Pode-se falar então em intervenção mínima (da lei penal) e insignificância (do bem jurídico afetado).” DOTTI, *Curso de Direito Penal*, p. 68.

²³³ SARLET, Ingo. Constituição e proporcionalidade: o Direito Penal e os direitos fundamentais entre a proibição de excesso e de insuficiência. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, ano 3, nr. 12, 2003. p. 120.

constitucionais, o Supremo Tribunal Federal.²³⁴

A **dignidade penal** (princípio da dignidade penal, ou do merecimento de pena) é caracterizada pela “*ofensa a um bem com o seu reflexo em princípios ou valores constitucionais*”²³⁵. A conduta deve ofender valores fundamentais, causando um grau de *danosidade social* que dê justificativa à atuação da tutela penal. A dignidade penal é o primeiro passo para a legitimidade, uma legitimação negativa da intervenção penal, sendo o segundo passo a existência da necessidade penal, uma legitimação positiva da intervenção penal.²³⁶ Assim, dignidade penal “*seria condição necessária mas não suficiente para a intervenção criminalizadora estar justificada*”²³⁷.

Ao princípio da intervenção mínima se relacionam duas características que nos interessam - estamos procurando sorver tão-somente alguns princípios *constitucionais penais* -, quais sejam, a subsidiariedade e a fragmentariedade.²³⁸ Pela **subsidiariedade** (princípio da subsidiariedade) devemos verificar se não há outros meios, jurídicos ou não, em condições de conferir, por si só – sem recorrer à sanção penal -, proteção adequada e suficiente ao bem digno de tutela.²³⁹ A **fragmentariedade** (princípio da fragmentariedade) prescreve que só perante certas formas de agressão ou ataque, consideradas intoleráveis, as ações mais contundentes dirigidas contra bens fundamentais podem ser criminalizadas. Isso não significa lacunosidade, mas limite a um totalitarismo de tutela, e a metáfora de Luis Regis PRADO bem explica: “*esse princípio impõe que o Direito Penal continue a ser um arquipélago de pequenas ilhas no*

²³⁴ Luciano FELDENS dedica um capítulo de seu livro ao tema, com título que densifica a ideia: “*Deveres de proteção e proporcionalidade: da proibição de excesso à proteção deficiente*”. O STF, como ratifica FELDENS, já se manifestou sobre a proibição de proteção deficiente, quando julgava alguns dispositivos do Estatuto do Desarmamento (ADIN 3112, D.J. 26/10/2007 – assunto trazido pelo ministro Gilmar Mendes) e no julgamento da Lei 11.105/05, da utilização de células-tronco embrionárias obtidas de embriões humanos (ADIN 3510, D.J. 29/05/2008 – referências nos votos dos Ministros Celso de Mello e Gilmar Mendes). FELDENS, **Direitos Fundamentais e Direito Penal**, p. 96-98.

²³⁵ FERREIRA DA CUNHA utiliza “dignidade penal” como equivalente de “merecimento de pena”. FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p. 219; SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 79.

²³⁶ FERREIRA DA CUNHA, *idem*, p. 217-218.

²³⁷ FERREIRA DA CUNHA, *idem*, p. 218.

²³⁸ BATISTA, **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**, p. 85.

²³⁹ FERREIRA DA CUNHA, ainda, acrescenta que o princípio da subsidiariedade é decomposto da necessidade de tutela penal. FERREIRA DA CUNHA, *op. cit.*, p. 220.

*grande mar do penalmente indiferente*²⁴⁰.

Enfim, encerrando o primeiro momento, quanto à *delimitação constitucional do bem jurídico-penal*, adotamos, seguindo a generalidade da doutrina, que **os dois vetores da legitimidade de intervenção** são a dignidade penal, em que predomina a valoração, e a necessidade ou carência de tutela penal, em que prevalecem os critérios de utilidade e de eficácia.²⁴¹ Enquanto isso, pelo princípio da proporcionalidade, virtude dos seus reflexos na respectiva aplicação, estaremos influenciando a amplitude e intensidade da tutela penal.²⁴²

Agora, na parte que convencionamos como *segundo momento*, vamos investigar o **conceito de bem jurídico-penal**, orientado constitucionalmente.

Se por um lado, na doutrina brasileira, é praticamente unânime que o Direito Penal protege bens jurídicos, por outro, o conceito deste último e a determinação do seu conteúdo não gozam de tal privilégio. No nosso entendimento, mais do que apreender um conceito de bem jurídico-penal, tanto quanto possível²⁴³, daí devemos abstrair alguns critérios, caracterizadores desse conceito, como que diretrizes do pensamento jurídico exposto para, com base neles, certificamos se o bem jurídico-penal considerando nos crimes tributários atende aos caracteres mínimos exigidos pela Ciência do Direito Penal.

É certo que não há ainda um conceito material de bem jurídico que cumpra a função de garantia de modo indiscutível.²⁴⁴ Dotar o conceito de bem jurídico de um conteúdo *material*, ou seja, chegar a um *conceito material de bem jurídico-penal*²⁴⁵,

²⁴⁰ PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 69-70.

²⁴¹ FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p. 221.

²⁴² “Estes reflexos derivam do princípio da proporcionalidade que estabelece uma necessária relação de proporção entre a importância do bem jurídico tutelado e daquele atingido pela pena, o grau de ofensa a reprimir, o grau de antecipação da tutela e a quantidade e qualidade da sanção penal.” SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 83.

²⁴³ “Dada as variedades com que se apresenta, é praticamente impossível conceituar bem jurídico, embora alguns juristas o façam. A conceituação, geralmente, esclarece de forma sintética as diretrizes do pensamento jurídico quanto ao conteúdo do injusto.” TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 176.

²⁴⁴ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 273.

²⁴⁵ “A conceituação material de bem jurídico implica o reconhecimento de que o legislador eleva à categoria de bem jurídico o que já na realidade social se mostra como um valor. Essa circunstância é intrínseca à norma constitucional, cuja virtude não é outra que a de retratar o que constitui os fundamentos e os valores de uma determinada época.” PRADO, *op. cit.*, p. 92-93.

definitivamente não nos leva a um resultado concreto e definitivo, com condições de fornecer o tão almejado (pensamos que, na prática, impossível) catálogo fechado de bens merecedores de tutela penal.²⁴⁶ Contudo, devemos admitir que dele (do conceito material proposto) podemos extrair *critérios limitadores* ou *diretrizes do pensamento jurídico*.

Após percorrer o emaranhado de teorias sobre o bem jurídico, alinhamo-nos às teorias constitucionais, especialmente à adotada por Luis Regis PRADO, denominada eclética, pela relação de complementaridade que apreende das teorias constitucionais amplas e estritas. Então, vemos como não produtivo conspurcar um rol de conceitos propostos por diversos autores para daí retirar um núcleo comum, mas sim coerente adotarmos o conceito proposto pelo representante da teoria a qual nos filiamos.

Luis Regis PRADO nos apresenta o conceito material de bem jurídico-penal:

O bem jurídico vem a ser **um ente** (dado ou valor social) **material ou imaterial** haurido do **contexto social**, de titularidade **individual ou metaindividual** reputado como **essencial para a coexistência e o desenvolvimento do homem** e, por isso, jurídico-penalmente protegido. (negritamos)²⁴⁷

Do conceito apresentado, extraímos alguns critérios limitadores que devemos doravante sempre observar: **(a)** é um *ente* que possui realidade, ou, nas palavras de Bobbio, citadas por Luis Regis PRADO, “o valor como resultado de uma abstração mental realizada a partir da experiência humana concreta”²⁴⁸; **(b)** de *contexto social* fica evidente que o bem jurídico deve ter repercussão social, uma vez violado, produza danosidade social; **(c)** *individual* ou *metaindividual*, a relação entre eles é de complementaridade e, neste último, mesmo que deva necessariamente implicar em uma transgressão de bem relacionado direta ou indiretamente ao indivíduo e à sociedade, é sim um ente dotado de autonomia e substantividade;²⁴⁹ **(d)** do *essencial para a coexistência e o desenvolvimento do homem* alçamos que o bem jurídico-penal deve circular dentro do quadro axiológico vazado na Constituição, atento a uma concepção de Estado Social e Democrático de Direito; para traduzir, sinteticamente,

²⁴⁶ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 269.

²⁴⁷ PRADO, **Curso de Direito Penal Brasileiro**, p. 266-267.

²⁴⁸ PRADO, *idem*, nota de rodapé 7, p. 267.

²⁴⁹ PRADO, *idem*, p. 273.

esse “circular” constitucional, considerando o que expomos sobre princípios constitucionais penais, podemos, com Miguel POLAINO NAVARRETE, também citado por Luis Regis PRADO, enfim, arrematar o raciocínio deste primeiro capítulo : “*o bem jurídico deve ser concebido como algo digno de proteção, necessitado de proteção e com capacidade de proteção*”²⁵⁰

Munidos, finalmente, dos conceitos jurídico-penais que nos permitirão dissecar a questão do bem jurídico-penal tutelado nos crimes tributários, é imprescindível recorrermos ao Direito Tributário a fim de colhermos alguns de seus conceitos fundamentais, o que faremos no capítulo 2.

Alfredo Augusto BECKER, em livro perpassado por tons metafóricos, afirma: “*O auto de infração será o atestado do óbito ocorrido anos atrás*”²⁵¹. Sigamos a metáfora: o Direito Tributário é base para fazer perícia no corpo de delito dos crimes tributários; sem fazer tal perícia, não há como prosseguir.²⁵²

²⁵⁰ POLAINO NAVARRETE, **El Bien Juridico en el Derecho Penal**, p. 277-278; PRADO, Luis Regis. **Direito Penal do Ambiente**. São Paulo: RT, 2005. p. 109.

²⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999. p. 18.

²⁵² Não queremos aqui, pois nos valem de simples metáforas, tratar da questão de se o auto de lançamento se presta a auto de exame do corpo de delito dos crimes contra a ordem tributária. Para tal, vide: LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes Tributários**: aspectos criminais e processuais. 3ª ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 60-61.

CAPÍTULO 2 – PANORAMA DO DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Direito Penal tem natureza eminentemente sancionatória, não constitutiva.²⁵³ Seguindo essa concepção, agora olhando para a relação do Penal com o Fiscal, René Ariel DOTTI e Gustavo Britta SCANDELARI entendem que “*não é lícito ao Estado Penal agir antes do Estado Fiscal, sob pena de negação do princípio da subsidiariedade próprio de um Sistema Penal Democrático*”²⁵⁴.

Ora, nos delitos de fundo tributário, aqueles descritos na lei penal, as normas *lesadas* são justamente aquelas *tributárias*. Fazer a *perícia no corpo de delito* dos crimes tributários sem ter os aspectos gerais do dinâmico Direito Tributário é, para dizer o mínimo, uma imprudência.

Examinando os conceitos legais formulados na Lei 8.137/90, “Dos Crimes contra a Ordem Tributária”, com Misabel Abreu Machado DERZI, abstraímos dois núcleos sem os quais não se configura o ilícito tributário: existência do tributo a pagar, cuja supressão ou redução é o que almejou o agente; conduta dolosa omissiva ou comissiva, fraudulenta e desonesta, dirigida à evasão parcial ou total do tributo devido.²⁵⁵

²⁵³ Por Eugenio Raúl ZAFFARONI e José Henrique PIERANGELI: “O mais correto, seria, pois, afirmar que o direito penal é predominantemente sancionador e excepcionalmente constitutivo. Além disso, cabe consignar que o direito penal sempre é sancionador no sentido de que não cria bens jurídicos ou direitos, e sim que os agrega à sua tutela penal.” Luis Regis PRADO afirma que “o Direito Penal tem natureza autônoma ou constitutiva (função valorativa), mas também sancionatória, principalmente em determinadas áreas (v.g., tutela de bens ou interesses difusos ou coletivos). (...) O Direito Penal é, portanto, independente em seus efeitos (sanção penal) e relativamente dependente em seus pressupostos (preceito incriminador).” Em artigo voltado à questão dos crimes de descaminho, partem René Ariel DOTTI e Gustavo Britta SCANDELARI da reflexão de que “*insta lembrar o cunho eminentemente sancionador do direito penal*”. Por fim, especificamente sobre o ilícito tributário, Jose Frederico MARQUES: “A grande maioria dos penalistas contemporâneos (e sobretudo Grispigni Asua, e entre nós, N. Hungria) entende que o Direito Penal não é constitutivo, opinião essa que vem de J. J. Rousseau, mas apenas direito complementar, visto que o ilícito penal é sempre um *plus* (e somente um *plus*) em relação ao ilícito não penal.” PIERANGELI; ZAFFARONI, **Manual de Direito Penal Brasileiro**, p. 100; PRADO, **Curso de Direito Penal Brasileiro**, p. 54-55; DOTTI, René Ariel; SCANDELARI, Gustavo Britta. A Exigência do Exaurimento da Via Administrativa nos Crimes de Descaminho. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 97, n. 877. p. 402, nov/2008; MARQUES, José Frederico. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975. p. 13-14.

²⁵⁴ DOTTI; SCANDELARI, A Exigência do Exaurimento da Via Administrativa nos Crimes de Descaminho, p. 402.

²⁵⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Crimes contra a Ordem Tributária. Normas Penais em Branco e

Nossa missão neste capítulo é, essencialmente, dedicar atenções ao citado primeiro núcleo: a *existência de tributo a pagar*.²⁵⁶

Queremos, tão-somente, triscar vários assuntos do Direito Tributário, ter um panorama²⁵⁷, com o objetivo principal de esclarecer o que estaremos cooptando de cada conceito. A intenção de apontar o bem jurídico-penal dos crimes tributários nos exige buscar a precisão terminológica do Direito Tributário. Evitaremos, tanto quanto possível, digressões doutrinárias em torno de algum conceito que adotaremos. Pretendemos, no Sistema Tributário brasileiro, passar pelo que nos importa para este trabalho, fiel à nossa proposta, a fim de bem versar sobre o bem jurídico-penal ofendido nos crimes tributários. Prossigamos com a nossa perícia.

Seção 1 Brevíssimas noções introdutórias sobre Direito Tributário

Mesmo já estando a algumas léguas do ponto de saída, paremos. Vamos voltar alguns passos nessa caminhada, em busca de alguns conceitos primordiais. Aliás, considerações valiosas não só ao Penal e ao Tributário, mas a todo pensamento jurídico.

Pela lição de Paulo de Barros CARVALHO, o **Direito**, como um corpo de linguagem que é, possui dois mundos, que o integra, e entre si não se confundem. São o **Direito Positivo** e a **Ciência do Direito**. Cada qual portador de organização lógica própria, funções semânticas e pragmáticas próprias, são dois discursos linguísticos,

Legalidade Rígida. **Repertório IOB de Jurisprudência**: civil, processual penal e comercial, São Paulo, IOB, n.3, nº 13/95. p. 217, 1ªquinz. jul./1995. Na mesma linha: VIEIRA, Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS, p. 507-508.

²⁵⁶ Na mesma toada, Heloisa Estellita SALOMÃO investiga os aspectos constitucionais (limites constitucionais ao poder de tributar) e concretos (diga-se, das regras jurídicas) para avaliar a tutela penal das obrigações tributárias. De forma genérica, na parte do livro que dedica ao Direito Tributário procura, de forma similar à nossa, responder à pergunta: “*para que serve o tributo no atual modelo de Estado brasileiro?*”. SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 98.

²⁵⁷ Em uma metáfora ao sentido de “*grande quadro circular, disposto de modo que o espectador, colocado no centro, vê os objetos representados como se estivesse sobre uma altura, dominando todo o horizonte em volta.*” **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa - UOL Michaelis**. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em: 02/09/2009.

inconfundíveis.²⁵⁸ Na síntese de Jose Roberto VIEIRA:

o primeiro, voltado para a conduta humana intersubjetiva, tem um caráter prescritivo; a segunda, centrada no conjunto das normas postas, tem um cunho cognoscitivo e descritivo. (...) Daí, entendermos a **Ciência do Direito como u'a metalinguagem e o Direito Positivo como sua linguagem-objeto**. (grifo no original)²⁵⁹

A realidade jurídica é transmitida pelo cientista pela linguagem, uma camada linguística, ou seja, o discurso da Ciência do Direito. Essa camada se manifesta de distinta forma, no Direito Positivo como uma linguagem prescritiva, que prescreve comportamentos; na Ciência do Direito, um discurso descritivo, que descreve normas jurídicas.²⁶⁰

Estabelece-se numa forma linguística, no convívio social, a disciplina do comportamento humano. É daí que o Direito Positivo aparece “*como um plexo de proposições que se destinam a regular a conduta das pessoas*”²⁶¹, e o objeto da Ciência do Direito é exatamente esse feixe de proposições, ou melhor, “*o contexto normativo que tem por escopo ordenar o procedimento dos seres humanos, na vida comunitária*”²⁶². Entretanto, o Direito Positivo busca fundamento de validade, e o faz segundo uma pirâmide normativa, buscando referência num nível superior, que nos leva inexoravelmente ao ápice da pirâmide, a **Constituição**.²⁶³ Já o fundamento desta pressupõe uma mudança de plano, do jurídico-positivo para o lógico-jurídico, para neste último plano encontrar uma norma suposta, não positivada, axiomaticamente conferindo legitimidade à Carta Magna, a *norma hipotética fundamental*, ideia enunciada por Hans KELSEN.²⁶⁴

Nos Direitos Penal e Tributário suas prescrições podem conter um forte limitador àquilo que adotamos como os nossos mais caros fundamentos, a dignidade da

²⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva: 2005. p. 1.

²⁵⁹ VIEIRA, Jose Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. p. 29.

²⁶⁰ CARVALHO, *op. cit.*, p. 3.

²⁶¹ CARVALHO, *idem*, p. 2.

²⁶² CARVALHO, *idem*, p. 3.

²⁶³ VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**, p. 33.

²⁶⁴ VIEIRA, *idem*, *ibidem*.

pessoa humana e a liberdade.²⁶⁵ Se considerarmos somente a liberdade, *de e para* ser, eis aí mais um motivo para que, obrigatoriamente, partamos do quadro constitucional: o que pode ser restringido nos específicos Direitos que estamos amealhando é a liberdade, protegida fortemente em nosso Estado Social e Democrático de Direito, noção gravada na Constituição.

Precisamos assumir uma noção de **sistema**. Façamo-lo com base nos estudos de Jose Roberto VIEIRA: “*Teríamos, assim, como que uma noção segunda de sistema, contemplando um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo unitário (unidade)*”²⁶⁶. Por **sistema jurídico** compreendemos a Dogmática Jurídica (ciência jurídica em sentido estrito), e não como uma noção de ordenamento jurídico, porque aquela é isenta das contradições não admissíveis no conjunto das normas positivadas. As normas que compõem a estrutura, com vigor aglutinante, são os **princípios**.²⁶⁷ Princípios são normas. Para conceituá-los, continuando na trilha já demarcada por Jose Roberto VIEIRA, com apoio de Celso Antonio Bandeira de MELLO:

Princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.²⁶⁸

²⁶⁵ No Direito Penal, para falar só na pena restritiva de liberdade, é límpida a noção de ameaça ao que nos é mais caro. Pensamos que não é diferente quanto ao Direito Tributário. Por Jose Roberto VIEIRA, a tributação põe em cena a competência estatal contraposta aos direitos à liberdade e à propriedade dos cidadãos. Tal fato é indubitoso (exceção: Clèmerson Merlin CLÉVE, que entende atingir somente a propriedade), como afirmam: GERALDO ATALIBA, ALBERTO XAVIER, PAULO DE BARROS CARVALHO, DIVA PRESTES MALERBI, MICHEL TEMER, JOSE ROBERTO VIEIRA. VIEIRA, Jose Roberto. **Medidas Provisórias em Matéria Tributária**: As Catilinárias Brasileiras. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. p. 293-294.

²⁶⁶ Sobre a noção de sistema, conclui: “*Mencionávamos, há pouco, três noções possíveis de sistema. A primeira (repertório e estrutura), insuficiente. A segunda (repertório, estrutura e unidade), bastante para explicá-lo no nível do Direito Positivo. A terceira (repertório, estrutura, unidade e coerência), apta a significá-lo na esfera da Ciência do Direito.*” (p.61) VIEIRA, Jose Roberto. A Noção de Sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, v.33, 2000. p. 54,61.

²⁶⁷ VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**, p. 35.

²⁶⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. 3ªed. São Paulo: RT, 1992. p. 299-300; VIEIRA, *op. cit.*, p. 38. Ruy Samuel ESPÍNDOLA, admitindo a grandeza metodológica da proposição de Celso Antonio Bandeira de MELLO, já advertindo que este não obrou para contemplar alguns aspectos em virtude do objeto que se dedicava investigar – tratar a

Se estivermos buscando a *unidade do sistema jurídico* na parte mais alta da pirâmide normativa, estamos diante da busca aos **princípios constitucionais**.

A natureza das normas é comumente tida em dois grandes grupos: normas de comportamento, diretamente voltadas para o comportamento das pessoas, e normas de estrutura (ou de organização), dirigindo-se igualmente às condutas interpessoais, mas dispondo sobre órgãos, procedimentos e estabelecem normas para criação/transformação/expulsão de normas.²⁶⁹ Os princípios disciplinam as regras de comportamento, condicionando sua produção e conteúdo, pelo que os compreendemos como **normas de estrutura**.²⁷⁰

Afirmamos, linhas atrás, o Direito como um corpo de linguagem. Coerente com nossa premissa, umas palavras sobre **interpretação** do Direito como um sistema de linguagem, portanto, nos apresenta ser prudente. São três os planos fundamentais em que se manifestam e investigam um sistema de linguagem: sintático, semântico e pragmático. No plano **sintático** procura-se a relação dos signos entre si, a arrumação dos termos jurídicos circunscrita pela fraseologia da lei. No **semântico**, uma relação dos signos com os seus significados, investigação dos significados dos signos. No **pragmático**, busca-se a relação dos signos com seus usuários, a forma com que os usuários utilizam os signos no seio da comunidade onde vivem.²⁷¹ Os métodos de interpretação se distribuem nesses três planos: os métodos *literal* e *lógico* no sintático; o *histórico* e o *teleológico* se espriam tanto no sintático como no semântico; e o *sistemático* envolve os três planos e, por tal, tido como o método por excelência.²⁷² Não é por menos que o jurista, para Paulo de Barros CARVALHO, “(...) *nada mais é do*

discrecionabilidade administrativa e controle judicial -, aponta alguns pontos não alcançados pelo conceito acima: “(i) não contemplação de uma metódica solucionadora de conflitos entre princípios, e relação destes com as regras; (ii) inexistência de um discurso caracterizador da natureza dos princípios constitucionais; (iii) discurso não compreensivo da totalidade das funções dos princípios na ordem jurídica.” ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. Princípios constitucionais: revisão do conceito no discurso de juristas brasileiros. In: **Conceito de Princípios Constitucionais**. 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: RT, 2002. p. 121. Sobre a relação entre princípios e regras, assumimos páginas atrás a orientação de Jose Joaquim Gomes CANOTILHO (nota 68), que entendemos não entrar em conflito com a proposição de Celso Antonio Bandeira de MELLO.

²⁶⁹ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 140-141.

²⁷⁰ VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**, p. 39.

²⁷¹ CARVALHO, *op. cit.*, p. 99-100; VIEIRA, *idem*, p. 50-53.

²⁷² CARVALHO, *idem*, p. 101.

que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito.”²⁷³ Jose Roberto VIEIRA arremata a questão: “*Em linguagem clássica, o texto é o dado, a norma o construído. Nós não interpretamos normas jurídicas, mas os textos do direito positivo, pois a norma não é o objeto da interpretação, mas o seu resultado.*”²⁷⁴

Partimos da noção de Direito até chegarmos à de princípios constitucionais, com pinceladas acerca da natureza das normas e sobre planos de interpretação. Eis os passos a que inicialmente nos referimos, que entendemos primordiais o Direito Tributário (aliás, repisemos, para o Direito como um todo). Centremos, ainda que de forma breve, nossa atenção em noções do Tributário.

No repertório da Constituição há normas de estrutura e de comportamento; aquelas são predominantes, antecedem logicamente as normas de qualquer outro ramo jurídico, condicionando-as, ambas compondo o **Sistema Constitucional brasileiro**. Este, por sua vez, possui orientações em várias direções, os *subsistemas*. Se nos interessa o quadro orgânico de normas que versem matéria tributária, estaremos no **Sistema Constitucional Tributário** (precisamente, um subsistema).²⁷⁵ Os princípios²⁷⁶ “*exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.*”²⁷⁷ Enquanto os princípios constitucionais gerais são válidos para a plenitude do ordenamento, os **princípios constitucionais tributários** vazarão eminentemente o quadro do subsistema constitucional tributário. O exercício do poder tributário, no Brasil, assim, se acha unido e limitado por estes princípios próprios da matéria tributária.²⁷⁸ Do **Direito Tributário Positivo**, sabe-se que pontuar limite à área que interessa ao estudo do

²⁷³ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 108.

²⁷⁴ VIEIRA, Jose Roberto. A Semestralidade do PIS: Favos de Abelha ou Favos de Vespa? **Revista Dialética do Direito**, São Paulo, n. 83. p. 90, ago./2002.

²⁷⁵ CARVALHO, *op. cit.*, p. 141-144.

²⁷⁶ Há quatro usos distintos para o termo “princípio”: “a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos ‘princípio’ como ‘norma’; enquanto nos dois últimos, ‘princípio’ como ‘valor’ ou como ‘critério objetivo.’” CARVALHO, *idem*, p. 145.

²⁷⁷ CARVALHO, *idem*, p. 148.

²⁷⁸ CARVALHO, *idem*, p. 148, 158.

Direito Tributário é fazer cisão do incindível; em obséquio à finalidade somente didática, pode-se entendê-lo como “*ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos*”, e à **Ciência do Direito Tributário** compete “*descrever esse objeto*”²⁷⁹. Das possíveis acepções do vocábulo tributo, veremos adiante na seção 3.

Adotarmos, como realmente o fizemos, a autonomia meramente didática do Direito Tributário, na verdade, é uma questão de fundo. O relevante é da interpretação da lei tributária, ou melhor, importa saber se a lei tributária vai buscar institutos do direito comum ou se cria novos institutos, uma “*transformação ou transsubstanciação*”, como afirma Luciano AMARO.²⁸⁰ Acompanhando Luciano Alaor BOGO, que buscou as lições de Alfredo Augusto BECKER, compreendemos que o Direito Positivo Tributário pode prever (criar) categorias jurídicas próprias, referenciar-se pelas já existentes, ou ainda, transformar ou transfigurar as já existentes para uso no âmbito tributário, ou seja, descabida autonomia científica, só aceitável a didática.²⁸¹

Sobre a interpretação do Direito Positivo, em quais textos buscaremos inspiração? Em mais de uma oportunidade, seja quando versávamos sobre o Direito Penal, e agora, reafirmamos no âmbito do Tributário, seguimos orientação axiológica constitucional. Nossa construção, como é a construção da Ciência do Direito, volta-se

²⁷⁹ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 15. O registro da lição de Alfredo Augusto BECKER é obrigatória: “*Em nome da defesa do Direito Tributário, eles(sic) matam o ‘direito’ e ficam apenas com o ‘tributário’*. Pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a ‘autonomia’ (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do direito positivo é sempre unicamente(sic) didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este(sic) grupo à totalidade do sistema jurídico.” BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 28-29. Ainda, pela autonomia somente didática: ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 37; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 54. Pela autonomia do Direito Tributário: DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 12; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 31.

²⁸⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ªed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 10.

²⁸¹ BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária: Litude e Abuso do Direito**. Curitiba: Juruá, 2006. p. 43. Ao conceituar Direito Tributário Positivo e decompor analiticamente o conceito, Paulo de Barros CARVALHO argumenta que “*tão absurda é a pretensa autonomia do Direito Tributário quanto descabida é a discussão a respeito de ser esse ou aquele instituto privativo desse ou daquele ramo do Direito*.” CARVALHO, *op. cit.*, p. 16.

preponderantemente à busca de valores constitucionais, explícitos ou implícitos, firmes na ideia da força normativa dos princípios como elemento aglutinante da estrutura do Sistema Constitucional brasileiro. As normas superiores, constitucionais, primam pelo caráter abstrato, já as que buscam legitimidade nas do mais alto piso jurídico têm índole concreta. Em muitos momentos deveremos nos apoiar, tanto no Direito Penal como no Tributário, nestas últimas normas de índole concreta, em que superabundam as regras jurídicas. Assumir referência básica nas normas do ápice da pirâmide normativa não nos fará desdenhar, sempre que necessário, das prescrições da norma infraconstitucional.²⁸² É de suma importância estarmos atentos às disposições da parte geral do Código Penal e da respectiva legislação penal especial (nosso foco é a Lei 8.137/90), e do Código Tributário Nacional.

Calha, ainda, registrarmos um porquê a mais em buscar tais respostas na Carta Magna. São reduzidas as Constituições que não tratam de matéria tributária, entretanto, é proeminente o espaço dedicado a esta matéria em nossa Constituição, que leva Roque Antonio CARRAZZA a afirmar que “*beira as raias do casuísmo*”²⁸³, Paulo de Barros CARVALHO a “*foi abundante (...) que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário*”²⁸⁴, e Jose Roberto VIEIRA a “*raia ao exagero, demonstrando-se tentada pela exaustividade*”²⁸⁵. Aliomar BALEEIRO observa que, na Constituição anterior, aproximadamente 20% das palavras do Texto Maior são dedicadas à matéria tributária (aproximadamente, cinco mil das vinte e cinco mil palavras que integravam aquele superior diploma).²⁸⁶ Some-se a isso que a quantidade de dispositivos legados à matéria tributária na atual Carta é maior, fato de tranquila afirmação. É, concluindo, característica própria de nosso ordenamento, nos temas tributários, que pouca coisa tenha sido deixada à margem do legislador ordinário sendo, portanto, **o subsistema**

²⁸² Alerta em “2.4 Caminho não só constitucional”. VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**, p. 41-46.

²⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed.rev.atual.ampl., São Paulo: Malheiros, 2008. p. 390.

²⁸⁴ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 144.

²⁸⁵ VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**, p. 40.

²⁸⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 1; VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**, p. 40; CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 388-389.

tributário eminentemente constitucional.²⁸⁷ Eis um motivo a mais, e muito relevante, para olharmos com atenção o quadro constitucional tributário. Eis, também, porque no título deste capítulo consta a expressão **Direito Constitucional Tributário**²⁸⁸.

Seção 2 Sistema Tributário brasileiro: limites constitucionais

No Direito Penal buscamos incessantemente apontar os limites materiais à atuação estatal. Tais limites serão observados para legitimação do bem jurídico-penal ofendido nos crimes tributários. No Direito Tributário não é diferente. Naquele buscamos respostas para *o que proteger* (bem jurídico) e *como proteger* (via orientação da estrutura do delito pela ofensividade). Neste, em função de nossa investigação, interessa-nos menos *o que proteger* (bens jurídicos vinculados à concretização da relação jurídico-tributária)²⁸⁹ e mais o *como proteger*, indagando *quem pode fazer o quê*

²⁸⁷ CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 390; CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 144; VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**, p. 40; BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 43;.

²⁸⁸ Em título de livro, o exemplo mais retumbante é o *Curso de Direito Constitucional Tributário*, de Roque Antonio CARRAZZA.

²⁸⁹ Decompondo analiticamente o conceito de Direito Tributário Positivo que adotamos, de Paulo de Barros CARVALHO, *o que proteger*, aproximando-se do sentido de finalidade/missão, equivale àquilo “que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”, ou seja, aquilo que se vincula ao tributo. Na verdade, reconhecemos, a resposta à pergunta do que se pretende proteger no Direito Tributário, parecendo-nos carregar na intimidade do conceito a concepção ideológica do autor, exigiria expor os traços de cada ideologia que implica cada concepção proposta. Esta é uma tarefa muito maior do que essas breves e despretensiosas linhas almejam, excedendo claramente à nossa proposta de trabalho. Mas, na tentativa de exemplificar a dissensão que é passível de se instalar sobre a missão do Direito Tributário, também partindo da definição de Direito Tributário de cada autor, temos: em Hugo de Brito MACHADO como “*limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder*”; em Luciano AMARO como “*a disciplina jurídica dos tributos*”; de Humberto ÁVILA, em concepção ampliada do âmbito material do Direito Tributário no apoio ao conceito de bem jurídico, inferimos serem objetos imediatos as *normas* e mediatos os *bens, interesses e fatos jurídicos*, neste último objeto tendo como aspecto objetivo os *bens jurídicos* e subjetivo os *interesses jurídicos*, ou, nas palavras do autor: “*A importância dos bens jurídicos está precisamente em chamar a atenção do intérprete para a circunstância de as normas constitucionais tributárias protegerem a liberdade, a propriedade e a dignidade do contribuinte(...)*. [A consideração dos bens jurídicos] *abrange todas e quaisquer normas que digam respeito direto e indireto aos bens jurídicos restringidos pela concretização da relação obrigacional tributária (...)*, [e ainda] *permite trazer para o objeto do Direito Tributário determinadas restrições concretas causadas pelas normas tributárias que ficariam esquecidas, por supostamente impertinentes(...)* Da mesma forma que os bens, a instituição de tributos atinge determinados interesses dos contribuintes, protegidos por normas que preliminarmente não teriam relação com o Direito Tributário, mas que passam a integrar o conjunto de normas limitadoras do poder de tributar.” (adaptamos); em Ruy Barbosa NOGUEIRA

e *sob quais limites*. Essas duas últimas questões põem-nos diante da competência tributária e dos princípios constitucionais tributários, respectivamente.²⁹⁰ Elas envolvem *limitações ao poder de tributar*, expressão que se identifica com a denominação (aí não se encerrando) da Seção II do Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, do Título VI – Da Tributação e do Orçamento, da Constituição Federal brasileira.

Precisamos seguir um critério para não pecarmos – pelo menos, mortalmente – na identificação do que interessa essencialmente avaliar nos *limites ao poder de tributar*. Adotaremos, como se verá a seguir, a forma de eleição empreendida por Roque Antonio CARRAZZA e Jose Roberto VIEIRA. A incursão inicia pela busca dos pilares jurídicos que fundam nosso Estado e se conectam à matéria que nos interessa, identificando primeiramente aqueles que se ligam ao cerne imodificável da Carta, adentrando no Direito Constitucional e, mais ainda, e aqui nosso interesse maior, os do Constitucional Tributário.

Nossa Carta Magna é rígida e analítica, sendo que tal analiticidade se estende ao campo dos tributos. Partindo do cerne imodificável da Carta – art. 60, §4º - que configuram as comumente conhecidas cláusulas pétreas, listamos: a) Princípio da Federação (inc. I, “*forma federativa de Estado*”), b) Princípio da República (essência) e da Democracia (inc. II – “*o voto direto, secreto, universal e periódico*”), c) Princípio da Tripartição de Funções (inc. III – “*a separação dos Poderes*”) e d) Princípios dos Direitos e Garantias Fundamentais (inc. IV – “*os direitos e garantias individuais*”).²⁹¹ Roque Antonio CARRAZZA, longe da pretensão de ser exaustivo, mas primando pela essencialidade, faz uma seleção dos princípios que entende como fundamentais para o Direito Constitucional Tributário, quais sejam: **republicano**, federativo, da autonomia

como “*o direito de levantamento pecuniário entre os jurisdicionados*”. CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 16; MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 52; AMARO, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 2; ÁVILA, Humberto. Construção do Sistema Constitucional Tributário. In: **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 38, 55-57; NOGUEIRA, **Curso de Direito Tributário**, p. 30.

²⁹⁰ A questão da competência e dos princípios constitucionais tributários é tema extenso e de aprofundados estudos. Para se ter ideia do porte da empreitada, note-se que a monumental obra de Roque Antonio CARRAZZA se propõe integralmente a tal árdua missão: “*Neste Curso analisamos os grandes princípios constitucionais que disciplinam o exercício das competências tributárias das pessoas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal)*.” CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 27.

²⁹¹ VIEIRA, **Medidas Provisórias em Matéria Tributária**, p. 43-54.

municipal, da **legalidade**, da **anterioridade** e da **segurança jurídica**.²⁹² Os princípios federativo e da autonomia municipal são reclamos impostergáveis da **competência tributária** e, por esta, compreendemos estar suficientemente contemplando a análise daqueles dois princípios.²⁹³ Jose Roberto VIEIRA acrescenta à lista o **Princípio da Igualdade**, de antemão alertando que a não inclusão deste não resulta prejuízo, em virtude de que naquele autor encontra-se na concepção de República fortemente presente a ideia da isonomia.²⁹⁴

Eis o nosso núcleo essencial nesta seção. Vejamos os desdobramentos das considerações sobre República – aí incluídas considerações sobre Democracia e, especificamente, da capacidade contributiva – e segurança jurídica. Na sequência, a legalidade, igualdade, anterioridade, irretroatividade e, por fim, competência tributária.²⁹⁵

Do latim *res pública* significa “coisa pública”. Logo no primeiro artigo nossa Constituição afirma o **Princípio da República** – “A **República Federativa do Brasil, formada pela ...**”, reforçando-o pela participação no rol das chamadas cláusulas pétreas (art. 60, §4º, II – “o voto direto, secreto, universal e periódico”), este é um dos princípios mais proeminentes do nosso direito público. Tem como ideia nuclear a representação

²⁹² CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 54.

²⁹³ CARRAZZA, *idem*, p. 487.

²⁹⁴ VIEIRA, **Medidas Provisórias em Matéria Tributária**, p. 52.

²⁹⁵ É nossa opção acompanhar Roque Antonio CARRAZZA, com o adendo que faz Jose Roberto VIEIRA, na seleção do núcleo essencial do que interessa ao Direito Constitucional Tributário. Adotamos como nossa a decisão destes dois autores. Por esta seleção seguimos também a opção pela essencialidade, pois, se a intenção fosse pela exaustividade, além de ter-se que ampliar em muito o rol de princípios, inclusive conspurcando as seleções, pelo menos, dos principais doutrinadores do Direito Tributário, não vislumbramos aqui necessidade nem relevância para tal intento considerando nosso objeto de investigação. Para transmitirmos uma noção da altitude da incursão, a lista selecionada por Paulo de Barros CARVALHO, sem que este tenha aprofundado cada princípio, seria: **a) princípios constitucionais gerais de interesse do Tributário**: princípio da justiça, da certeza do direito, da segurança jurídica, da igualdade, da legalidade, da irretroatividade das leis, da universalidade de jurisdição, que consagra o direito de ampla defesa e o devido processo legal, de isonomia das pessoas constitucionais, que afirma o direito de propriedade, da liberdade de trabalho, que prestigia o direito de petição, da supremacia do interesse público ao do particular, da indisponibilidade dos interesses públicos; **b) princípios constitucionais tributários**: princípio da estrita legalidade, da anterioridade, da anterioridade nonagesimal, da irretroatividade, da tipologia tributária, da proibição de tributo com efeito de confisco, da vinculabilidade da tributação, da uniformidade geográfica, da não discriminação tributária – em razão da procedência ou do destino dos bens -, da territorialidade da tributação, da indelegabilidade da competência tributária, da não-cumulatividade. CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 144-169.

(voto direto, secreto e universal) e a de temporalidade (voto periódico), ao que poderíamos aduzir ainda a **de igualdade** – para aqueles que a consideram integrante da noção republicana (entre os direitos e garantias individuais do art. 60, §4º, IV).²⁹⁶ Roque Antonio CARRAZZA define “*República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade*” que, mesmo a despeito do ênfase na igualdade, destaca o termo com responsabilidade, pois em nossa República os exercentes de funções executivas respondem pelas medidas que adotarem.²⁹⁷ Assim, a República caracteriza-se pela transitoriedade, responsabilidade e representatividade (traço mais relevante), esta que decorre da eletividade e que tem na ideia de mandato a pedra fundamental, pois a República é regime de governo em que as autoridades são mero administradores, e os poderes atribuídos às autoridades se descobrem no sentido de função, de deveres em relação às finalidades, de deveres-poderes, ou seja, e somente para devidamente observar tais funções é que se lhes outorgam *poderes*.²⁹⁸ Cabe destacar que reforça o princípio republicano o da **capacidade contributiva**, este também intimamente ligado ao princípio da igualdade.²⁹⁹

Sigamos com um mínimo da noção do conceito de **democracia**. Compõe o mínimo, de forma substancial, a ligação com o Princípio da Legalidade, pois “*é no procedimento legislativo, nos atos da produção legislativa que, indiscutivelmente, se surpreende a realização por excelência dessa dimensão participativa popular*”. A este mínimo, juntando-se para compô-lo, soma-se o direito da maioria e da minoria, reforçando a ideia de **liberdade e igualdade** – “*a regra majoritária sozinha não faz democracia*”, através de efetiva igualdade de oportunidade.³⁰⁰

Segurança significa *isenção de cuidados* (do latim “*securus*” – livre do perigo - ,

²⁹⁶ VIEIRA, Jose Roberto. Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e Não Ululantes. In: FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais: Propostas de Efetividade**. Curitiba: Juruá, 2006. p. 202-203.

²⁹⁷ CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p.58.

²⁹⁸ VIEIRA, Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária, p. 203-204.

²⁹⁹ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 86-87.

³⁰⁰ VIEIRA, *op. cit.*, p. 207-209.

ou da conjunção vocábulos “sine+cura” – sem preocupações). Citada no preâmbulo da Constituição, mesmo que disso não se dote força obrigatória, é indiscutível que tal citação é relevante para interpretação das normas constitucionais. No art. 5º, *caput*, está encartada a **segurança jurídica**, influenciando não só todos os direitos individuais e coletivos arrolados neste artigo, como atinge sobre todo o ordenamento jurídico; na atual Constituição, em lugar da “segurança individual”, na dicção das nossas Constituições até 1946, mas agora como segurança jurídica. Via de regra, a segurança jurídica relaciona-se com ideia de certeza do direito, mas não se deve confundi-las, aquela é – de certa maneira - decorrência desta. Existe certeza do direito quando estão bem delimitadas as esferas jurídicas dos particulares entre si e perante o Estado, e segurança jurídica quando é possível a previsibilidade da atuação estatal. Assim, a segurança jurídica tem um conceito mais amplo que o da certeza, que o integra, ao lado da previsibilidade. Do estudo do *subsistema constitucional tributário brasileiro*, revelam-se quais princípios realizam a segurança jurídica, quais sejam: **a) Princípio da Legalidade**, tanto genérica (art. 5º, II) como tributária (art. 150, I); **b) Princípio da Irretroatividade**, seja a genérica (art. 5º, XXXVI), seja a tributária (art. 150, III, a), ambas garantindo a estabilidade do passado; **c) Princípio da Anterioridade**, na versão genérica original (art. 150, III, b), seja na nonagesimal (art. 150, III, c); d) Princípio da Universalidade da Jurisdição (art. 5º, XXXV), em que se garante que o direito será dito por órgão estatal autônomo e independente dos demais com caráter de definitividade. Dos quatro, o papel de maior vulto cabe ao Princípio da Legalidade, pois previsibilidade, clareza e durabilidade só a lei poderia assegurar.³⁰¹

Quanto ao **Princípio da Legalidade**, vejamos alguns caracteres de sua concepção. Da tributação tirânica, passando pelo feudalismo, só chegando até aos modernos Estados de Direito é que começam a ser garantidos de modo mais eficaz os limites ao poder de tributar, isto por meio de lei. No Estado de Direito – que limita os poderes públicos - provém do Legislativo a lei, norma geral, abstrata e igual para todos os que se encontram em situação jurídica equivalente. O controle de

³⁰¹ VIEIRA, Jose Roberto. Princípios Constitucionais e Estado de Direito. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº 54, 1990. p. 98-99; VIEIRA, Jose Roberto. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente”. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 318-326.

constitucionalidade representa o *princípio liberal* e a soberania é representada pelo *princípio democrático*. A vida social não é possível sem algumas restrições a comportamentos individuais, mas estas devem ser estabelecidas em caráter geral e igualitário.³⁰² Antes de firmarmos o alcance da Legalidade em nossas terras, vejamos uma sinopse das possíveis concepções do princípio. Por Jose Roberto VIEIRA, temos que à concepção restritiva, não restringir a lei, se opõe a concepção ampliativa, agir nos termos da lei. Na primeira temos uma *relação de não-contrariedade* ou de compatibilidade, um agir de modo não contrário ou compatível com a lei – o que não é proibido é permitido -, numa noção mínima de legalidade; na segunda temos uma *relação de conformidade*, um agir conforme a lei, que fixa limites e permissões expressas – o que não é permitido é proibido, numa noção máxima de legalidade. Ainda, na doutrina alemã, a primeira liga-se ao que se denomina de Princípio da Preeminência da Lei, enquanto que a segunda ao Princípio da Reserva da Lei, que Renato Alessi – publicista italiano - denomina sentido negativo e sentido positivo do princípio, respectivamente. O Princípio da Reserva da Lei só faz sentido no âmbito do direito francês (relação exaustiva do que é por lei, e o mais é por outra normativa).³⁰³

No Brasil, qualquer intervenção do Estado sobre a liberdade ou propriedade só pode exsurgir da lei. O art. 5º, II da CF³⁰⁴ encerra, assim, dispositivo fundamental.³⁰⁵ Em nossas terras se configura o sentido do Princípio da Legalidade como uma relação de conformidade com a lei formal – portanto, esta não só em sentido material. Bastaria o dispositivo do art. 5º, II da CF - Legalidade Genérica -, mas tal é reforçado no âmbito tributário no art. 150, I da CF³⁰⁶, que Roque Antonio CARRAZZA denomina “*princípio da estrita legalidade*”.³⁰⁷ Da *legalidade tributária*, configurada também como Princípio

³⁰² CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 238-241.

³⁰³ VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito, p. 96-97.

³⁰⁴ BRASIL. CF, Art. 5º, II – *Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.*

³⁰⁵ Ao Estado é permitido fazer o previsto em lei – princípio da conformidade -; ao particular, “*tudo o que não está juridicamente proibido está juridicamente facultado*”(Kelsen). CARRAZZA, *op. cit.*, nota 4, p. 242.

³⁰⁶ BRASIL. CF, Art. 150 – *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.*

³⁰⁷ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 245.

da Estrita Legalidade da Tributação, ao passar pela exigência de lei para a instituição ou majoração de exações tributária e, portanto, a se tornar realidade pelas competências legislativas, pela ponte da representatividade popular a legalidade – inclusive a tributária – se liga inexoravelmente aos Princípios da República e da Democracia (e que realiza a ideia de **autotributação**).³⁰⁸

As Constituições rezam que todos são iguais perante a lei. Celso Antonio Bandeira de MELLO assevera ser unânime que o alcance do **Princípio da Igualdade** não se limita a equiparar cidadãos diante da norma legal posta, mas que “*a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia*”, como também é insuficiente recorrer à noção de Aristóteles sobre igualdade, que consistiria em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.³⁰⁹

Estritamente ligado à Legalidade e ao da República, o Princípio da Igualdade está inserto na Constituição no *caput* do art. 5º - “*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza ...*” -, dispositivo este que estabelece direitos e deveres individuais e coletivos, com efeito sobre toda a Carta. Não se trata de igualar os indivíduos *em face da lei*, mas também de *igualdade na lei*, nem tampouco que tal regra de igualdade seja absoluta, mas sim relativa – noção, aliás, devida a Aristóteles-. Acerca da relatividade desse princípio, em trilha já demarcada³¹⁰, Ruy BARBOSA leciona que a “*regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. (...) Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real*”.³¹¹ Entretanto, “*quem são os iguais e quem são os desiguais*”³¹² ou, indagando de outra forma, “*que espécies de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e pessoas sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?*”³¹³.

³⁰⁸ VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito, p. 97.

³⁰⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed. 14ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 9-10.

³¹⁰ VIEIRA, *op. cit.*, p. 98.

³¹¹ BARBOSA, Ruy. **Oração aos Moços**. Leme(SP): JG Editor, 2003. p. 46.

³¹² MELLO, **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, p. 11.

³¹³ MELLO, *idem*, p. 11.

Boa doutrina³¹⁴ nos aponta a obra de Celso Antonio Bandeira de MELLO como referência para estudo do conteúdo jurídico deste princípio garantidor. Em apertada síntese, há que se identificar o fator erigido em critério de *discrímen*, fazer uma correlação lógica entre o *discrímen* e a discriminação legal decidida em função dele, sendo imperioso averiguar a consonância da discriminação com os interesses protegidos na Constituição.³¹⁵ Portanto, em qualquer caso, a análise da quebra da isonomia passa por identificar tal critério.

Especificamente sobre a aplicação no campo tributário, afirma Jose Afonso da Silva que “o princípio da igualdade tributária relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível. Fora disso a igualdade será puramente formal”.³¹⁶ Disso podemos inferir que o art. 150, II da CF³¹⁷ é um particular dispositivo nesse sentido. Uma nota: o Princípio da Capacidade Contributiva (Constituição, art. 145, §1º) é reflexo, no domínio dos tributos, do fundamental mandamento da Igualdade (Constituição, arts. 5º, *caput* e 150, II).³¹⁸

Do **Princípio da Capacidade Contributiva** cada um deverá contribuir para o custeio das despesas públicas de acordo com suas possibilidades econômicas. Está estampado na primeira parte do §1º do art. 145 da CF: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do

³¹⁴ AMARO, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 135; CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 151; VIEIRA, **Princípios Constitucionais e Estado de Direito**, p. 98.

³¹⁵ “Para que um *discrímen* legal seja convivente com a isonomia, consoante visto até agora, impende que concorram quatro elementos: a) que a *desequiparação* não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo; b) que as situações ou pessoas *desequiparadas* pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados. c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica; d) que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público.” MELLO, **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, p. 41.

³¹⁶ SILVA, Jose Afonso da. *Direito de Igualdade*. In: **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 21ª ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 220.

³¹⁷ BRASIL. CF, art. 150, II: “... é vedado ... instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

³¹⁸ VIEIRA, Jose Roberto. *Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi e ZILVETI, Fernando Aurelio (Coords.). **Tributação das Empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 193.

contribuinte (...)”. Reforça o Princípio Republicano, está estreitamente ligado ao Princípio da Igualdade (tratar igualmente os iguais, desigualmente os desiguais), é fortemente vinculado e meio dos mais eficazes à tão almejada *justiça fiscal*. Sua observação, nos impostos, permite à comunidade cumprir seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Há, pelo dispositivo legal, uma inequívoca ligação de impostos e o princípio em tela, o que não impede que taxas e contribuições de melhoria também sejam graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes.³¹⁹

A capacidade contributiva é *objetiva*, não se refere à capacidade econômica do contribuinte, mas sim às suas *manifestações objetivas de riqueza*, o que Alfredo Augusto BECKER chamou de *atos-signos presuntivos de riqueza (a priori, fatos que possibilitam presumir que quem os realiza têm riqueza suficiente para ser gravado pelo imposto específico)*.³²⁰

A ressalva “*sempre que possível*” cabe tanto para a personalização (levar em conta as condições pessoais do contribuinte) como para a capacidade contributiva. A depender da característica do imposto, ou da necessidade de utilização extrafiscal, o princípio pode ser excepcionado.³²¹ Assim, a verificação da capacidade contributiva é mais límpida nos impostos pessoais (que leva em conta a pessoa do cidadão, como o imposto de renda) do que nos impostos reais (que atinge a coisa, sem levar em conta a pessoa, como IPVA).

O princípio da não-confiscatoriedade, contido no art. 150, IV, da CF (é vedado “*utilizar tributo com efeito de confisco*”) deriva da capacidade contributiva; ora é confiscatório quando se esgota a riqueza tributável das pessoas, excedendo sua capacidade contributiva, quando se compele o contribuinte a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades.³²² Por fim, com objetivos análogos e em partes

³¹⁹ CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 86-87.

³²⁰ Mesmo assim, o legislador deve levar também em conta nos impostos de caráter pessoal (ex., imposto de renda), a capacidade contributiva *subjética*, que decorre das especificidades econômicas do contribuinte, atentar às desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes (ex., tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte – art. 146, III, “d” da CF). CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 90-93.

³²¹ AMARO, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 139.

³²² CARRAZZA, *op. cit.*, p. 100-101.

coincidentes, a capacidade econômica aproxima-se de outros postulados, sob ângulos diferentes: da personalização, proporcionalidade, a progressividade e a seletividade.³²³

Como já dissemos, os princípios da anterioridade e da irretroatividade, juntamente com o da legalidade, densificam o princípio da segurança jurídica. Na irretroatividade, assegura-se que a lei não incidirá sobre fatos ocorridos antes de sua vigência, e a anterioridade qualifica o anterior, impedindo a cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro – ou em prazo inferior a 90 dias -, com ressalvas do próprio texto constitucional.³²⁴

O **princípio da anterioridade** veda a aplicação de lei instituidora ou majoradora do tributo sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro – ou em prazo inferior a 90 dias - em que entrou em vigor. Ele está previsto nos artigos 150, III, “b” e “c”, 150, § 1º, e 195, §6º, todos da CF, cuja conjugação conjunta destes dispositivos nos leva ao verdadeiro perfil do princípio.³²⁵ Em ordem constitucional anterior havia o princípio da anualidade, segundo o qual todos os tributos precisam estar previstos na lei orçamentária atual, mas tal não está recepcionado pela atual Constituição. A doutrina costuma denominar, ao lado da anterioridade da lei tributária (art. 150, III, “b”, CF), de *anterioridade nonagesimal* (art. 150, III, “c”, e 195, §6º, CF) o que se refere à vedação de cobrança do tributo antes de decorridos 90 dias da publicação da lei que o instituiu ou aumentou.³²⁶ O rol de exceções a este princípio está indicado no art. 150, § 1º da CF (Luciano AMARO entende este rol não ser exaustivo)³²⁷.

No **Princípio da Irretroatividade** as leis não podem retroagir de modo a alcançar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. A regra geral está no art. 5º, XXXVI, da CF, aplicável a todo ordenamento. A regra específica, para o Tributário, está no art. 150, III, “a”, da CF. A irretroatividade é relativa, pois obedecidas as restrições legais, a lei pode voltar-se para o passado.³²⁸

³²³ AMARO, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 140-142.

³²⁴ BOGO, **Elisão Tributária**, p. 182.

³²⁵ CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 185-187.

³²⁶ AMARO, *op. cit.*, p. 120-121.

³²⁷ AMARO, *idem*, p. 125-128.

³²⁸ AMARO, *idem*, p. 118-119. Um exemplo da retroatividade da lei são as disposições do art. 106 do CTN (“a lei aplica-se a ato ou fato pretérito: ...”).

Por **competência tributária** entende-se “a aptidão para criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.”³²⁹ Ela é conferida às pessoas políticas pelo povo que, em última análise, é quem detém todas as competências e de todas as formas de poder. Decorre daí que no exercício da tributação a ideia de República deve dominar.³³⁰ Cada uma das pessoas políticas detém competência tributária e não poder tributário. Não falamos em *poder tributário* (incontrastável, uno, absoluto), mas tão somente em *competência tributária* (regrada, uma parcela do poder, disciplinada pelo Direito).³³¹ Em Jose Roberto VIEIRA, partindo de Regina Helena COSTA, tem-se que “a competência tributária (...) se traduz no poder tributário juridicamente delimitado”³³². A *competência tributária* é sempre exercida legislativamente; os destinatários são sempre entes estatais dotados da função legislativa, situando-se assim no plano constitucional; já a *capacidade tributária ativa* – integrar a relação jurídica no tópico do sujeito ativo - se localiza no plano do exercício das competências, envolvendo o desempenho de atividades administrativas.³³³ São características da competência tributária: a) indelegabilidade ; b) irrenunciabilidade; c) incaducabilidade; d) inalterabilidade; e) privatividade e f) facultatividade, cuja única exceção é o ICMS.³³⁴ Uma classificação da competência tributária mais didática que científica é: a) privativa - exclusiva a um determinado ente político, a par da qual se inclui a competência chamada extraordinária (caso de guerra) ; b) residual – que cabe à União, atinente aos *impostos* instituídos sobre situações não previstas; e c) comum –

³²⁹ CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 491. Sobre os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária, hipóteses de incidência, sujeitos ativos e passivos, bases de cálculo e alíquotas, trataremos na **Seção 3**.

³³⁰ CARRAZZA, *idem*, p. 83-84.

³³¹ VIEIRA, Jose Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: estudos em homenagem ao Professor Jose Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 619.

³³² VIEIRA, E, afinal, a Constituição cria tributos!, p. 619.

³³³ VIEIRA, *idem*, p. 621-622.

³³⁴ VIEIRA, *idem*, p. 622-624. CARRAZZA, *op. cit.*, p. 505; CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 221. Para aprofundamento do tema acerca das características da competência tributária, VIEIRA recomenda a obra de CARRAZZA (citada nesta nota, páginas 505-667), quem considera que entre nós melhor tratou do tema.

atribuída a todos os entes políticos (taxas e contribuições de melhoria).³³⁵

É adequado, ainda, sobre competência tributária, tangenciar a questão da imunidade e da isenção.

Na Imunidade, a Constituição estabelece que certos tributos não podem alcançar certas pessoas, coisas, fatos ou bens. Ela delimita o campo tributário, demarca, no sentido negativo, as competências tributárias das pessoas políticas, pelo que alguns autores até denominam de *incompetência tributária* (Paulo de Barros CARVALHO, Misabel Abreu Machado DERZI). São, portanto, normas negativas da competência tributária, e seu texto dispositivo têm residência na Constituição. O direito à imunidade é uma garantia fundamental, constitucional; já a criação dos tributos a lei pode fazê-lo; daí, conclui-se, que nem mesmo a lei, que pode criar tributos, pode violar as imunidades tributárias, previstas constitucionalmente.³³⁶

A aptidão para tributar alberga, por consequência lógica, a de isentar. Como fundamento da isenção pode-se indicar a falta de capacidade econômica do beneficiário ou na oportunidade política vislumbrada pelo Estado ou nos objetivos de utilidade geral. A conceituação da isenção não encontra unanimidade. Roque Antonio CARRAZA, após avaliar as correntes teóricas no assunto, conjuga os conceitos propostos por Paulo de Barros CARVALHO e Jose Souto Maior BORGES, combinando-os, e enuncia: “*isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça*.”³³⁷

Os princípios estruturantes do Estado brasileiro, esculpidos nas cláusulas pétreas, são densificados por outros que lhes decorrem e os realizam e, estes, por sua vez, podem desdobrar-se em outros postulados.³³⁸ Disso tudo, seguimos a esteira de Roque Antonio CARRAZA e Jose Roberto VIEIRA, avaliando, mesmo que às rápidas, o essencial à matéria tributária. Esse foi o caminho que empreendemos nesta seção.

³³⁵ AMARO, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 95-96. Entretanto, encontraremos na doutrina outras divisões, como a empreendida por Eduardo de Moraes SABBAG, em: privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária. SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 9ªed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 77-87.

³³⁶ CARRAZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 704-712.

³³⁷ CARRAZA, *idem*, p. 840, 843, 856.

³³⁸ Adotando a mesma estrutura de apreensão dos princípios constitucionais afetos à matéria tributária, mas com olhos voltados à questão da elisão tributária, vide: BOGO, **Elisão Tributária**, p. 89, 183.

Reforçando, por importante, mas de forma sintética, antes de partirmos para alguns dos caracteres do tributo, no intuito de indicar limites ao poder de tributar os princípios vistos foram: republicano, da segurança jurídica, da legalidade, da igualdade, capacidade contributiva, anterioridade, irretroatividade e competência tributária.

Seção 3 Alguns caracteres do tributo

Devemos ver algumas características primordiais sobre tributo, para bem compreendê-lo: acepções do vocábulo, conceito, definição legal, natureza jurídica, funções, comentar a estrutura da regra-matriz de incidência tributária e diferenciar obrigação tributária principal de acessória.

O **vocábulo tributo** pode apresentar seis significações diversas. Paulo de Barros CARVALHO as catalogou: a) *tributo* como quantia em dinheiro; b) *tributo* como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) *tributo* como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) *tributo* como sinônimo de relação jurídica tributária; e) *tributo* como norma jurídica tributária e f) *tributo* como norma, fato e relação jurídica. É nesta última acepção que o Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966) o define em seu artigo 3º, como veremos adiante.³³⁹

Iniciamos na identificação das notas características do **conceito constitucional** de tributo. Geraldo ATALIBA foi quem melhor estudou este ponto. Conceituá-lo é primordial: “o tributo é um conceito primário, que funciona como categoria dentro do sistema de conhecimentos (...). O âmbito do conceito (no Brasil, constitucional) de tributo dá o critério de delimitação da extensão material do direito tributário”.³⁴⁰

Não é função da lei fixar conceitos, mas dela deve se abstrair um conceito jurídico-positivo - o que afasta considerações extrajurídicas – e, portanto, as notas características. No Brasil, a referência é a lei constitucional que contém o conceito implícito de tributo.³⁴¹

Geraldo ATALIBA observou que na Constituição havia referência a quatro

³³⁹ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 19-24.

³⁴⁰ ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 38.

³⁴¹ ATALIBA, *idem*, p. 32-33; CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 392.

situações que fazem o cidadão levar pecúnia ao Estado, entregar dinheiro ao Estado: a) as obrigações convencionais ou contratos; b) multas; c) indenização por dano e d) tributo. São figuras que aparecem no texto constitucional brasileiro e que mostram o particular entregando dinheiro ao Estado.³⁴²

Comparando as obrigações convencionais com os tributos, aquelas são orientadas pela autonomia da vontade, estes não têm autonomia da vontade, têm caráter de compulsoriedade. Comparando as multas e as indenizações com tributos, aquelas se caracterizam pelo cometimento de atos ilícitos anteriores que justificam o pagamento, enquanto que nestes há licitude da hipótese de incidência (fato descrito na lei) que faz nascer a obrigação de pagar o tributo.³⁴³ Daí se falar na característica da licitude da hipótese de incidência. Veja-se: é a *licitude da hipótese* e não do *fato que gera o tributo*. “Hipótese de incidência” difere da expressão “fato gerador”.

Hipótese de incidência é a descrição legal da situação necessária e suficiente. Fato gerador é a ocorrência no mundo fático da hipótese prevista na lei.³⁴⁴ Exemplo: o imposto de renda na fonte deve incidir sobre rendimentos de qualquer natureza. Do ponto de vista tributário, o que importa é que o rendimento “de qualquer natureza” seja passível de tributação. É por isso que se fala em hipótese de incidência. Esta, sim, tem que ser lícita. O fato em si não precisa, necessariamente, ser lícito.

Assim, o conceito constitucional de tributo contém duas características: a **compulsoriedade** e a **licitude da hipótese de incidência**.

A **definição legal** de tributo é obtida pela leitura do art. 3º do Código Tributário Nacional: “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Essa definição quer explicitar: a) o caráter pecuniário da prestação tributária; b) a compulsoriedade dessa prestação; c) a natureza não sancionatória de ilicitude, que afasta da noção de tributo certas prestações, como as multas, que também são criadas por lei, mas que têm a natureza de sanção de ilícitos; d) o origem legal do tributo e e) a natureza vinculada da

³⁴² ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 36.

³⁴³ ATALIBA, *idem*, p. 36-37.

³⁴⁴ ATALIBA, *idem*, p. 54; MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 59-60.

atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo.³⁴⁵

Estabelecer a **natureza jurídica** do imposto é fundamental, pois dela é que se saberá qual a disciplina específica aplicável e entre elas a competência para instituir e cobrar o referido tributo. O ponto de partida de qualquer especulação é a lei. Entretanto, *“não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária (‘natureza específica do tributo’, conforme diz o art. 4º do CTN), dado que a Constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie.”*³⁴⁶

O artigo 4º do CTN se propõe a definir a natureza jurídica do tributo:

Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.³⁴⁷

A expressão “fato gerador” é utilizada tanto para a previsão em abstrato quanto para o acontecimento em concreto. É, enfim, expressão ambígua.³⁴⁸ No art. 4º do CTN, o legislador se refere ao *fato gerador como sendo a hipótese de incidência*, a previsão em abstrato.

É a hipótese de incidência que dá natureza ao tributo. A denominação e a destinação que se dá ao tributo são irrelevantes. Contudo, a regra do art. 4º, que é de 1966, tem influência posterior. Vejamos tais dispositivos a partir de sua alocação na atual Carta. No art. art. 145, § 2º: *“As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”*; no art. 154, I: *“A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”*.

O § 2º do art. 145 dispõe que taxa não pode ter base de cálculo próprio de imposto. Imposto e taxa são as duas mais importantes formas de tributo. Aqui se

³⁴⁵ AMARO, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 18-19. Da doutrina podemos colher um conjunto de avaliações a respeito de tal definição legal, apontando as redundâncias e imprecisões cometidas por nosso legislador. Não é nosso objetivo aqui explicitá-las. Para ter um quadro dessas avaliações, vide: AMARO, *op. cit.*, p. 19-25; ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 32-36; CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 24-27; MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 57-63.

³⁴⁶ ATALIBA, *idem*, p. 123-124.

³⁴⁷ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, do Código Tributário Nacional (CTN).

³⁴⁸ ATALIBA, *op. cit.*, p. 54.

destaca a expressão “base de cálculo”. Já o inciso I do art. 154 se refere ao fato gerador e base de cálculo. Só a União pode criar impostos desde que: por lei complementar; não cumulativos; e com características diferentes dos demais impostos já instituídos (base de cálculo e fato gerador distintos). Esses dois dados da estrutura fundamental do instituto do tributo devem guardar consonância absoluta entre si. Deve haver concordância total entre a base de cálculo e a hipótese. Se isso não ocorrer (concordância entre fato gerador e base de cálculo), com base nos dispositivos mencionados, está-se diante de uma inconstitucionalidade. O inciso I do art. 154 ainda traz uma peculiaridade: a palavra OU entre as expressões fato gerador e base de cálculo. Na verdade, o art. 18, §5º, da Constituição brasileira de 1967, era mais preciso ao utilizar o conjuntor “e”, ao invés do “ou”. Enfim, conclui Paulo de Barros CARVALHO que a mensagem constitucional é de que tal o citado conjunto “ou” tem valor lógico de “e”.³⁴⁹

A natureza jurídica será deduzida do binômio base de cálculo e hipótese de incidência, que devem ter total equivalência, e terá uma grande virtude de nos proteger contra a linguagem imprecisa do legislador.³⁵⁰

Quanto às classificações, por Hugo de Brito MACHADO, destacando somente aquelas de relevo no sistema tributário brasileiro, podemos ter: (a) quanto à *competência impositiva*, os tributos são federais, estaduais e municipais; (b) quanto à função, os tributos são fiscais, extrafiscais e parafiscais; (c) quanto à *espécie*, pelo CTN, são impostos, taxas e contribuições de melhoria; os *impostos*, por sua vez, pelo CTN, de acordo com a natureza econômica do fato gerador respectivo, estão segmentados em quatro grupos: i) sobre o comércio exterior; ii) sobre o patrimônio e a renda; iii) sobre a produção e circulação; iv) impostos especiais; e (d) quanto à *vinculação com a atividade estatal*.³⁵¹ A primeira é decorrência da competência tributária da pessoa política; as duas últimas veremos adiante, na seção 4 deste capítulo.

Vejamos a questão das **funções dos tributos**.

³⁴⁹ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 27-29.

³⁵⁰ CARVALHO, *idem*, p. 29; BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 510.

³⁵¹ MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 67.

À primeira vista, se nos restringirmos à classificação supracitada – fiscal, extrafiscal e parafiscal -, fato corriqueiro na doutrina, parece-nos que se trata de matéria mais afeita à Ciência das Finanças. Geraldo ATALIBA afirma que o objetivo fundamental sempre foi o de carrear recursos para os cofres públicos.³⁵² Mas não é só isso.

Difícilmente, hoje, os tributos em um país são utilizados com finalidade eminentemente de arrecadação, ou seja, função *fiscal*. No mundo moderno o tributo é utilizado para interferir na economia privada com distintos objetivos, equilibrar diferenças regionais ou setoriais, desestimular o consumo de certos bens, enfim, atuar com o tributo de forma a obter os mais diversos efeitos na economia. Nesse sentido se denomina a função *extrafiscal*. Quando o Estado pretende promover através da arrecadação de recursos o custeio de atividades que não lhe são próprias, por intermédio de entidades específicas (organização sindical, organizações de classe, como CREA, CRC), estamos diante do que se denomina função *parafiscal*.³⁵³

A dimensão da função dos tributos é maior que as perspectivas financeira e econômica oferecem; deve ser vista também pela perspectiva jurídica que, no Brasil, em matéria tributária, é eminentemente constitucional. Misabel Abreu Machado DERZI, atualizando e seguindo as linhas mestras da obra de Aliomar BALEEIRO, destaca a função do tributo a partir da referência constitucional, para além da classificação estrita na perspectiva das finanças. Ela entende que a atual Carta, balizadora do Estado Democrático de Direito, fixa-lhe metas de justiça e igualdade social e, adequadamente, tais metas se espraiam para o capítulo constitucional (Título VI, Capítulo I) do Sistema Tributário, por exemplo, pelos princípios da pessoalidade, seletividade, extrafiscalidade e progressividade.³⁵⁴

Apesar de, teoricamente, a divisão entre funções fiscais e extrafiscais ser de

³⁵² ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 29.

³⁵³ MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 67-68.

³⁵⁴ Misabel DERZI destaca a orientação pela justiça e igualdade social que segue o Capítulo constitucional dedicado ao Sistema Tributário brasileiro (p.9), ao passo que Aliomar BALEEIRO professa que os aspectos financeiros, econômicos e jurídicos (nestes, destaque-se, os constitucionais) não possuem hierarquia entre si, mas a leitura é pela síntese destes três aspectos (p.44). BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 9, 44; No mesmo sentido: SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 102.

fácil compreensão, na prática, como alerta Misabel Abreu Machado DERZI, é muito difícil distinguir uma da outra. Seus limites são imprecisos, fluidos, e não é difícil que os Estados, ávidos por recursos, sejam tentados a usar a extrafiscalidade como pretexto para otimizar a arrecadação de recursos.³⁵⁵ Mas, independente da dificuldade de definir a exata função que determinada espécie de tributo estaria exercendo, tarefa que para cada uma das espécies exigiria muitas páginas de reflexão, é certo que arrecadação e intervenção na economia como função dos tributos são orientações, para dizer o mínimo, juridicamente constitucionais, mas sobretudo, exigência de um Estado Social e Democrático de Direito dentro da vida social e econômica. O que nos importa não é separar cada espécie de tributo pela sua finalidade extrafiscal ou fiscal, mas demarcar as funções que o tributo exerce.

A aplicação dos ingressos efetuados aos cofres públicos, decorrentes dos tributos, independentemente se estes visavam a uma função *fiscal* ou *extrafiscal*, redundará invariavelmente na devida atenção ao cumprimento dos objetivos fundamentais do nosso Estado (sem, aqui, é claro, cogitar do problema da eficácia da aplicação, nem de seus desvios, como corrupção etc.). Repise-se, quanto à atuação estatal na economia com distintos objetivos pela via da tributação, a função *extrafiscal* do tributo, deve estar também orientada pela justiça e igualdade social.³⁵⁶ Essa orientação se coaduna com os objetivos fundamentais da nossa República, encartados que estão no art 3º do Texto Maior: construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza, a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.³⁵⁷

³⁵⁵ BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 577; No mesmo sentido: CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 235-236.

³⁵⁶ Misabel DERZI conclui, sobre a orientação que deve seguir o sistema tributário: "*Pesquisar, portanto, os efeitos progressivos ou regressivos do imposto para decidir sobre sua constitucionalidade ou não, indagar sobre a igualdade de uma determinada exação tributária e sobre a redistributividade da despesa não é mais, após a Constituição de 1988, pugnar por princípios meramente éticos, morais ou econômicos. É fazer correta interpretação do sistema tributário, estritamente jurídica e necessária a uma razoável aplicação do comando constitucional.*" BALEEIRO, *op. cit.*, p. 839.

³⁵⁷ Heloisa Estellita SALOMÃO apreende a mesma orientação, inclusive somando ao rol do que se apresenta no art. 3º da CF outras tarefas além das clássicas despesas públicas, e para tal aponta os respectivos dispositivos constitucionais de cada tarefa, com isso oferecendo uma boa noção da magnitude do empreendimento a que o Estado está submetido pela Lei das leis. SALOMÃO, **A Tutela**

Enfim, é possível inferir que, além da arrecadação, mais dois papéis cabem à tributação, quais sejam, **da distribuição de riquezas** e da **intervenção sobre o domínio econômico**.³⁵⁸ Aliomar BALEEIRO, com pressuposto na sintetização dos aspectos financeiro, econômico e jurídico, nos oferece inúmeras reflexões ampliadas do fenômeno tributário.³⁵⁹ Extrairemos das reflexões deste prestigiado jurista, segundo entendemos, uma de belíssima metáfora, com a qual ele fecha sua obra retratando seu pensamento:

O engenho tecnológico do homem empregou-se inteiramente na multiplicação dos bens, esquecido de que o Nazareno não só multiplicou os pães, mas também os distribuiu entre as atônitas testemunhas do milagre, talvez as mesmas que viriam a assistir a resposta afirmativa à indagação insidiosa sobre o tributo devido a César.³⁶⁰

Sobre **regra-matriz dos tributos**, orientar-nos-emos por Paulo de Barros CARVALHO. O legislador positivou textos de lei tributária no sistema jurídico nacional. Da significação da mensagem escrita, o estudioso estampa os juízos hipotéticos, que são as normas jurídicas tributárias. Estas se disserem respeito ao núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz da incidência fiscal, única para cada tributo, especialíssimas, serão designadas por *norma tributária em sentido estrito*. Todas as demais são *normas tributárias em sentido amplo*. “A norma jurídica em sentido estrito (...) é que define a incidência fiscal”.³⁶¹ Daí a importância de comentar os elementos que estruturam a regra-matriz dos tributos.

Mas, como é essa estrutura lógica? A imputação jurídico-normativa é caracterizada pelo *dever-ser*, e a estrutura se compõe da **hipótese** (que traz a previsão de um fato – tecidas por fatos e comportamentos do mundo -) e **consequência** (prescreve uma relação jurídica). Tanto a hipótese quanto a consequência são

Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal, p. 105-107.

³⁵⁸ SALOMÃO, *idem*, p. 102.

³⁵⁹ “Admite-se que o sistema tributário não destrói riqueza, como afirmavam os escritores do início do século XIX. Filtra-as, apenas. Opera redistribuição através da despesa pública. (...) Cada dia, o Estado governa mais. Incumbe-lhe a tarefa de assegurar a prosperidade social e o pleno emprego. (...) E ainda maior é a sua tarefa nos países em marcha para o desenvolvimento, como o Brasil.”(grifamos) BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 833. A 1ª edição da obra de Aliomar BALEEIRO é de 1951, mas os alertas continuam atuais.

³⁶⁰ BALEEIRO, *idem*, p. 838.

³⁶¹ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 241-242.

compostos por critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos.³⁶² Jose Roberto VIEIRA bem sintetiza tal composição de critérios:

na hipótese, um comportamento de pessoas (**critério material**), subordinado a uma condição de lugar (reconhecida pelo **critério espacial**) e uma condição de tempo (reconhecida pelo **critério temporal**); e na consequência, sujeitos ativo e passivo (**critério pessoal**), e base de cálculo e alíquota (**critério quantitativo**). (grifamos)³⁶³

Na hipótese estão os critérios material, espacial e temporal.

No critério material, a consistência material linguística do comportamento de uma pessoa é representado por um verbo e seu complemento (ex., vender + mercadoria, para o ICMS), que dão a estrutura do *núcleo das hipóteses* normativas.³⁶⁴ No critério espacial, que não se confunde com o campo (território) de validade da lei, abstrai-se da lei – que pode conter comandos expressos e implícitos neste critério – a menção a: (a) determinado local para ocorrência do fato típico (ex., o IPI na importação, com o fato ocorrendo nas repartições aduaneiras); (b) aludir a áreas específicas, com o acontecimento somente ocorrendo se dentro delas estiver geograficamente contido (ex., o IPTU, com o imóvel circunscrito à jurisdição do município); (c) em qualquer local sob o manto da lei instituidora, ou seja, bem genérico, quer dizer, todos os demais que não couberem nos dois anteriores.³⁶⁵ Do critério temporal temos o grupo de indicações que oferecem elementos para identificar, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, momento em que passa a existir o liame jurídico entre credor e devedor.³⁶⁶

Na consequência estão os critérios pessoal e quantitativo.

Pelo critério quantitativo temos a exata quantia devida a título de tributo, a definição da dívida tributária. É explicitado pela conjugação de duas entidades: a base de cálculo e alíquota. Da combinação de ambos, do dimensionamento promovido pela base de cálculo combinando-se à alíquota resulta, portanto, a determinação da

³⁶² CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 242-243.

³⁶³ VIEIRA, **Medidas Provisórias em Matéria Tributária**, p. 60-61.

³⁶⁴ CARVALHO, *op. cit.*, p. 259.

³⁶⁵ CARVALHO, *idem*, p. 262-263.

³⁶⁶ CARVALHO, *idem*, p. 264-265.

prestação pecuniária.³⁶⁷ Entretanto, são três as funções da base de cálculo: *objetiva*, compõe a determinação da dívida, em uma operação aritmética; *mensuradora*, dimensionando economicamente o fato típico medindo as proporções reais do fato; *comparativa*, em que a base de cálculo é comparada ao critério material da hipótese, *afirmando-o* no caso de obscuridade deste, *confirmando-o* quando forem ambos compatíveis, *infirmo-o* quando incompatíveis.³⁶⁸

No critério pessoal haverá sempre o sujeito ativo e o sujeito passivo compondo o vínculo da relação jurídica tributária. O sujeito ativo será o titular do direito subjetivo de exigir a prestação da relação jurídico tributária, que regra geral, é a pessoa constitucional – de direito público ou privado - titular da competência tributária. O sujeito passivo é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação – pecuniária ou instrumental.³⁶⁹

Façamos uma breve observação deste critério no âmbito do Direito Penal Tributário. A condição de sujeito ativo e passivo deve ser vista sob o prisma da relação jurídica em que se está encerrado. Quando certa pessoa natural, sendo contribuinte de determinado tributo, incide em qualquer das condutas previstas nos artigos. 1º. e 2º. da Lei 8.137/90, ela conserva o *status* jurídico de sujeito passivo na relação tributária e adquire, quando da prática do delito, a condição de sujeito ativo do crime contra a ordem tributária³⁷⁰. A mesma situação ocorre com o Estado pois “*toda atividade criminosa ofende interesse do Estado; este é, sempre, sujeito passivo mediato da infração penal, no aspecto particular de ver obedecidas as suas leis*”³⁷¹.

Ainda, dentro da consequência tributária, há pouco citamos prestações pecuniária ou instrumental. Expliquemo-las.

Por relações jurídicas tributárias, temos o conjunto de prescrições normativas que interessam ao Direito Tributário, onde encontramos dois tipos de relações: as de

³⁶⁷ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 328-329.

³⁶⁸ Segundo Jose Roberto VIEIRA, avaliando a partir da lição de Paulo de Barros CARVALHO. VIEIRA, **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**, p. 67.

³⁶⁹ CARVALHO, *op. cit.*, p. 300-304.

³⁷⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário** – Crimes contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social. 4ª ed, São Paulo: Atlas, 2004. p. 97.

³⁷¹ MACHADO, Luiz Alberto. Dos Crimes contra a Ordem Tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 34, 1985. p. 260-261.

substância patrimonial e os vínculos que fazem irromper meros deveres administrativos.³⁷² Estes são os deveres instrumentais ou formais, obrigações de fazer ou não fazer ou, em uma denominação imprecisa, **obrigações acessórias**. Aquelas são as previstas no núcleo da norma que define o fenômeno da incidência tributária - a verdadeira *obrigação*, qual seja a prestação pecuniária, pela alusão ao já referido art. 3º. do Código Tributário Nacional, que Paulo de Barros CARVALHO denomina **obrigação tributária**.³⁷³

Segundo este autor, ao que a doutrina brasileira comumente chama de obrigações acessórias, e é como estão expressas no artigo 13 do CTN, ele prefere nominar de *deveres instrumentais* ou *formais*. As objeções decorrem dos dois signos que compõem a expressão *obrigação acessória*. Pelo primeiro, os deveres supracitados (os instrumentais) não têm natureza obrigacional, por faltar-lhes conteúdo mensurável em valores. E, mesmo não sendo obrigações, nem sempre serão acessórias. Por exemplo, muitas pessoas que não realizaram o fato jurídico do imposto de renda e proventos de qualquer natureza são instadas a prestar informações por meio de declaração (no caso, a DIRPF – Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física) à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ora, no que diz respeito à obrigação acessória, “as obrigações (*que são meros deveres*) seriam acessórias de que, se não houve aquilo que o legislador do Código chama de obrigação principal?”.³⁷⁴

O tema da obrigação tributária está previsto em um artigo do CTN. O *caput* do artigo 113 a subdivide em **obrigação tributária principal** (por nós, simplesmente e doravante, obrigação tributária) e **obrigação tributária acessória** (por nós, doravante, deveres instrumentais). Ainda, no mesmo artigo, desdobra em três parágrafos

³⁷² O critério de distinção é o conteúdo patrimonial/econômico/financeiro das relações jurídicas obrigacionais. Esta é a ideia que reina na maioria da doutrina, que adotamos. CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 290-291. Entretanto, há dissensões, como por exemplo, em Jose Souto Maior BORGES: “Quer-se dizer: só o direito positivo pode fornecer os critérios para a doutrina jurídica identificar, no universo formal dos deveres jurídicos, os deveres obrigacionais, e.g., a obrigação jurídica. A patrimonialidade pode ser um desses critérios. Porém não terá necessariamente de sê-lo, (...)”. BORGES, Jose Souto Maior. Obrigação e dever jurídico: sua significação normativa. In: **Obrigação Tributária: uma introdução metodológica**. São Paulo: Saraiva, 1984. p.28.

³⁷³ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 291-292.

³⁷⁴ CARVALHO, *idem*, p. 293-294. No mesmo sentido: CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 331-332.

disposições para determinar o *alcance* de ambas as obrigações.³⁷⁵ Cabe ainda ressaltar um último aspecto: é límpido que a obrigação tributária deve estar prevista em lei, em atenção ao princípio da legalidade; disto não diferem os deveres instrumentais, sejam eles prestações positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, de quem quer que seja, tudo em obediência ao dispositivo do art. 5º, II, da CF, ou seja, deve haver lei que disponha sua autorização.³⁷⁶

Seção 4 Os tributos em espécie no Brasil

Da Constituição (art. 145, I, II e III)³⁷⁷, com reflexo no CTN (art. 5º.)³⁷⁸, tributo é gênero que comporta três espécies: **impostos, taxas e contribuições de melhoria** (classificação tripartite). Não obstante, também são tributos as contribuições especiais (contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições profissionais ou corporativas) e os empréstimos compulsórios. Mas, seriam qual ou outra espécie de tributo? Importa classificá-los? Vejamos.

Roque Antonio CARRAZZA entende que classificar objetiva acentuar as semelhanças e dessemelhanças entre os seres, facilitando a compreensão do objeto do estudo. Não há classificações certas ou erradas, mas úteis e não úteis. Entendemos que nos são mais úteis, em virtude de nosso campo de estudo, as classificações de cunho jurídico, pautadas na norma jurídica e, no Brasil, para a matéria tributária é

³⁷⁵ BRASIL. CTN: “**Art. 113.** A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

³⁷⁶ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 298. No mesmo sentido (p.331), e reforçando a necessidade de previsão legal, Roque Antonio CARRAZZA lembra que com a Lei 8.137/90, os “*crimes contra a ordem tributária dependem, para se tipificarem, do descumprimento de deveres instrumentais tributários. Estes, portanto, completam (ou vão completar) a norma jurídica penal que criou, in abstracto, os mencionados delitos.*” (p. 338-339) CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 331, 338-339; .

³⁷⁷ BRASIL. CF: “**Art. 145.** A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes **tributos**: **I - impostos;** **II - taxas**, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; **III - contribuição de melhoria**, decorrente de obras públicas”.

³⁷⁸ BRASIL. CTN: “**Art. 5º.** Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

inafastável que o seja pela Constituição.³⁷⁹ Pode-se privilegiar, como se verá, o aspecto estrutural (aspectos da regra-matriz de incidência) do tributo para classificá-lo, ou aspectos funcionais (por exemplo, destinação do produto da arrecadação³⁸⁰).

Entende Geraldo ATALIBA ser importante indicar precisamente de qual espécie tributária estamos tratando, pois a Constituição prevê regimes próprios para cada espécie tributária, caracterizados por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos. E identificar a espécie é determinar a natureza específica do tributo.³⁸¹ Ademais, concordando com Roque Antonio CARRAZZA, se estivéssemos num Estado unitário, todas as competências caberiam a um único órgão central, o que tornaria, para efeitos de competência tributária, classificar os tributos um trabalho inócuo. Como nosso Estado é federado, mais uma importante razão de compreender as espécies tributárias.³⁸²

Geraldo ATALIBA recorre à doutrina italiana, na proposta de Achille Donato GIANNINI. Há tributos em que deve haver atividade estatal, bem como tributos sem contrapartida por parte do Estado. A partir desta classificação, falou-se em tributos vinculados e tributos não vinculados. Assim, a *taxa* (que decorre da atuação do poder de polícia ou prestação de serviço público) seria tributo vinculado a uma atividade do Estado. Da mesma forma, a *contribuição de melhoria* (que decorre de construção de obra pública que venha a promover a valorização de imóvel) também seria **tributo vinculado**. Somente o *imposto* seria **tributo não vinculado**.³⁸³

O critério *jurídico* de classificação está na consistência do aspecto material da hipótese de incidência, ou seja, “é a *materialidade do conceito do fato, descrito hipoteticamente pela hipótese de incidência que fornece o critério para classificação das espécies tributárias*.”³⁸⁴ Tal critério é seguido por vários autores.³⁸⁵ São tributos não

³⁷⁹ CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, notas de rodapé 34 e 35, p. 514-515.

³⁸⁰ CARRAZZA, *idem*, nota de rodapé 37, p. 515.

³⁸¹ ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 123-124.

³⁸² CARRAZZA, *op. cit.*, p. 512.

³⁸³ ATALIBA, *op. cit.*, p. 126, 134-133.

³⁸⁴ ATALIBA, *idem*, p. 130.

³⁸⁵ “A classificação dos tributos pela consistência do aspecto material da hipótese de incidência é também adotada – embora com formulação explicitada de forma diversa – por Roque Carrazza, Aires Barreto, Paulo Barros Carvalho, Cleber Giardino, Misabel Derzi, Diva Malerbi, Sacha Calmon, Estevão

vinculados (impostos) aqueles cuja consistência da hipótese de incidência enseja na descrição um fato qualquer que não seja atuação estatal, se envolver qualquer atuação estatal é tributo não vinculado (taxa ou contribuição de melhoria).³⁸⁶ O substrato de avaliação é eminentemente jurídico, repousando na fiel observação das hipóteses de incidência dos vários tributos, em confronto com as bases de cálculo.³⁸⁷ Como já expusemos anteriormente, o binômio hipótese de incidência/base de cálculo é que define a natureza jurídica do tributo, e são esses elementos conjugados que norteiam a classificação dos tributos em vinculados e não vinculados.

Geraldo ATALIBA ainda sugere critérios para distinguir os dois tributos vinculados, taxa de contribuição de melhoria. Se, entre a atuação estatal e o contribuinte houver uma ligação direta, estaremos diante da taxa; entretanto, se entre a atuação estatal e o contribuinte houver uma situação intermediária, estaremos diante de uma contribuição de melhoria, e esta situação intermediária estará na hipótese de incidência.

Roque Antonio CARRAZZA assevera que a classificação tripartite (impostos, taxa e contribuição de melhoria) não estaria superada pelo aparecimento de outras figuras, como as contribuições especiais e empréstimos compulsórios, porque estes dois últimos não se apresentam com características novas em relação às citadas, sempre se apresentarão com características de uma das espécies anteriores, no caso a taxa ou o imposto.³⁸⁸

Frisemos a assertiva sobre imposto, nosso interesse primordial, e nas palavras de Geraldo ATALIBA: *“define-se, assim, o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte.”*³⁸⁹ Quanto ao *nomen iuris* do tributo, arremata: *“Dê-se o nome que se quiser a um tributo, ele será imposto e, ao regime jurídico dos impostos, deverá submeter-se, desde que se*

Horvath, Eduardo Bottallo.” ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 130.

³⁸⁶ ATALIBA, *idem*, p. 131.

³⁸⁷ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 35.

³⁸⁸ CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 566, 576.

³⁸⁹ ATALIBA, *op. cit.*, p. 137.

*reconheça, do exame de sua h.i., tratar-se de tributo não vinculado.*³⁹⁰ A designação que é dada a um determinado tributo não bastará para sua classificação jurídica, para determinação de sua espécie, da sua natureza jurídica.

Assim, na linha doutrinária até agora apresentada, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais se enquadram nas subespécies da classificação tripartite, e a identificação, de qual delas concretamente é, fica dependente da avaliação do binômio hipótese de incidência / base de cálculo.³⁹¹

Há na doutrina outras classificações mais, como a quadripartida (impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuição) e a pentapartida (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios). Eduardo de Moraes SABBAG comenta que alguns defendem também a classificação *hexapartida*, em virtude do advento da Contribuição para o Serviço de Custeio de Iluminação Pública (COSIP, art. 149-A, da CF).³⁹²

Não obstante respeitável doutrina seguir a classificação tripartida (Paulo de Barros CARVALHO, Geraldo ATALIBA, Roque Antonio CARRAZZA) não é menos prestigiosa a que não a adota (Luciano AMARO, Leandro PAULSEN, Hugo de Brito MACHADO).³⁹³ A jurisprudência, representada pela posição do STF, adota a concepção pentapartida.³⁹⁴

A doutrina e jurisprudência seguem majoritariamente a teoria pentapartida.³⁹⁵ Não pretendemos investigar a quem cabe melhor razão nas classificações propostas,

³⁹⁰ ATALIBA, *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 141.

³⁹¹ CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 36, 43; ATALIBA, *idem*, p. 197; CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 567.

³⁹² SABBAG, *Elementos do Direito Tributário*, p. 89-90.

³⁹³ CARVALHO, *op. cit.*, p. 36, 43; ATALIBA, *op. cit.*, p. 197; CARRAZZA, *op. cit.*, p. 567; AMARO, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 81; PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11ªed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE/RS, 2009.p.35-36; MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, p. 64.

³⁹⁴ “De efeito, **a par das três modalidades de tributos** (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, **os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias**, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.”(grifamos). Voto condutor do Min. Moreira Alves, REX 146.733-9/SP, DJ de 06.11.1992.

³⁹⁵ SABBAG, *op. cit.*, nota 1, p. 90.

mas, alertados por Roque Antonio CARRAZZA, seguir aquela que nos é “mais útil”. Adiante (no capítulo 3, seção 2) nos valeremos da classificação pentapartida principalmente por conta da específica disciplina penal dedicada às contribuições especiais (especialmente, as previdenciárias).

Alberto XAVIER bem avalia a exposição que faz a Constituição, entendendo não ter sido empreendida uma classificação, mas uma tipologia de tributos. A Carta define uns tributos por características atinentes à estrutura, como nos impostos e taxas; outros, por características ligadas à função, como as contribuições; outros, por traços referentes simultaneamente a um ou outro dos citados aspectos - contribuição de melhoria; outros ainda por aspectos de regime jurídico alheios tanto à estrutura como à função, como é o caso dos empréstimos compulsórios.³⁹⁶

Vejamos os tributos em espécie pela tipologia da Constituição.³⁹⁷

Os **impostos** (CF: arts. 145, I; 153, I a III; 154, I e II; 155, I a III; 156, I a III.; Título III do Livro Primeiro do CTN: arts. 16 a 76) são tributos que têm na hipótese de incidência um fato qualquer, independente de qualquer atividade atuação estatal, relativa à vida do contribuinte ou a seu patrimônio. Por isso que são *tributos não*

³⁹⁶ XAVIER, Alberto. **Temas de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1991. p.26.

³⁹⁷ Esquemáticamente, as espécies e subespécies, pela CF:

a) impostos;

a.1. *nominados* (arts. 145, I, 153, 155, 156);

a.2. *residuais* (art. 154, I);

a.3. *extraordinários de guerra* (art. 154, II);

b) taxas;

b.1. *de poder de polícia* (art. 145, II, primeira parte);

b.2. *de serviços públicos específicos e divisíveis* (art. 145, II, segunda parte);

c) contribuições de melhoria (art. 145, III);

d) contribuições especiais;

d.1. *sociais;*

d.1.1. *gerais* (art. 149, primeira parte, e §§ 2º, 3º e 4º);

d.1.2. *de seguridade social;*

d.1.2.1. *nominadas* (art. 149, primeira parte, e §§ 2º, 3º e 4º c/c art. 195, I, II e III);

d.1.2.2. *residuais* (art. 149, primeira parte, c/c art. 195, § 4º);

d.1.2.3. *de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal* (art. 149, § 1º/EC 41/03);

d.2. *de intervenção no domínio econômico* (art. 149, segunda parte, e §§ 2º, 3º e 4º);

d.3. *do interesse das categorias profissionais ou econômicas* (art. 149, terceira parte);

d.4. *de iluminação pública municipal e distrital* (art. 149-A/EC nº 39/02);

e) empréstimos compulsórios;

e.1. *extraordinários de calamidade pública ou guerra* (art. 148, I);

e.2. *de investimento* (art. 148, II)” (grifamos). PAULSEN, **Direito Tributário**, p. 36.

vinculados.³⁹⁸ Pelo art. 16 do CTN: “*imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.*” A CF apresenta as subespécies de impostos segundo a competência tributária de cada pessoa política, o que faremos também.

São impostos de competência da União (artigos da CF): a) **II** – Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros (art. 153, I); b) **IE** – Imposto sobre Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (art. 153, II); c) **IR** – Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza (art. 153, III); d) **IPI** – Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 153, IV); e) **IOF** – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (art. 153, V); f) **ITR** – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (art. 153, VI); g) Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII); h) Impostos residuais (art. 154, I); i) **IEG** – Imposto Extraordinário de Guerra (art. 154, II).³⁹⁹

São impostos dos Estados e do Distrito Federal (artigos da CF): a) **ITCMD** – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos (art. 155, I); b) **ICMS** – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (art. 155, II); c) **IPVA** – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (art. 155, III).

São impostos municipais e do Distrito Federal (artigos da CF): a) **IPTU** – Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (art. 156, I); b) **ITBI** – Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos*, a Qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acesso Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, exceto os de Garantia, bem como Cessão de Direitos a sua Aquisição (art. 156, II); c) **ISS** – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (art. 156, III).

³⁹⁸ CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 517.

³⁹⁹ No dia a dia, entretanto, se verá o contribuinte num mar de designações para empreender seus compromissos com o Fisco. Por exemplo, somente para o IPI, em passagem rápida pela agenda tributária do mês de setembro de 2009, podemos observar a existência de oito códigos de recolhimento distintos: Código 5110: **IPI-Cigarros** dos cód. 2402.90.00 da Tipi; Código 0668: **IPI-Bebidas** do capítulo 22 da Tipi; Código 0821: **IPI-Cervejas** - Regime Especial de Tributação previsto no art. 58-J da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e por aí em diante. BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Agenda Tributária**. Disponível na Internet: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Pagamentos/agenda/setembro/ipi.htm>>. Acesso em: 12/09/2009.

As **taxas** (CF, art. 145, II; CTN, arts. 77 a 80) se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte. São duas as espécies de taxas previstas no Direito Positivo: a) pela *prestação de serviços públicos*: a taxa será cobrada pelos serviços públicos que se contiverem no âmbito das atribuições da pessoa política que institui o gravame, e os serviços poderão ser efetiva ou potencialmente prestados ao interessado, ou postos à sua disposição; b) em razão do *exercício do poder de polícia*: consta da hipótese da norma referência ao exercício do *poder de polícia* diretamente referido ao contribuinte. O art. 78 do CTN delimita poder de polícia.⁴⁰⁰

É oportuno distinguir taxa e tarifa. Na taxa o administrado desembolsa recursos financeiros em favor do Estado em função de uma prestação (de serviço público, como coleta de esgotos, de lixo, ou do poder de polícia, como realização de exames, perícia, vistorias), desempenhado por força de lei; na tarifa o serviço não é público, e então pode ter o pagamento (preço) do particular que recebe esse serviço.⁴⁰¹ Se avaliarmos segundo a Constituição, “se se tratar de atividade pública (art. 175) o correspondente será taxa (art. 145, II); se se tratar de exploração de atividade econômica (art. 173) a remuneração far-se-á por preço.”⁴⁰²

A **contribuição de melhoria** (CF, art. 145, III; CTN, arts. 81 e 82) é uma espécie de tributo cuja hipótese de incidência é a valorização imobiliária causada por uma obra pública. Geraldo ATALIBA, avaliando a espécie no Brasil, apesar da previsão legal existente, e sobre sua efetiva utilização, fulmina tratar-se de “*mera peça de museu*”⁴⁰³. Não fazendo efetivamente parte da nossa realidade nacional, entendemos desnecessário maiores aprofundamentos.

Os **empréstimos compulsórios** (CF, art. 148, I e II; CTN, art.15), de competência exclusiva da União, têm duas hipóteses para sua instituição (incisos I e II do art. 148): (a) para atender calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; (b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse

⁴⁰⁰ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 39-41.

⁴⁰¹ ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 166.

⁴⁰² ATALIBA, *idem*, p. 170.

⁴⁰³ ATALIBA, *idem*, p. 172.

nacional. A natureza jurídica poderá ser de qualquer das formas que correspondem às três espécies – imposto, taxa ou contribuição de melhoria - do gênero tributo, a depender da análise do binômio hipótese de incidência/base de cálculo.⁴⁰⁴ O empréstimo compulsório é um tributo, tributo *restituível*, mas por certo tributo, cuja restituição (art. 15, CTN) é mera *providência administrativa*.⁴⁰⁵ Se considerada a classificação tripartite, podemos tê-lo mais com características de imposto, porque nunca houve historicamente contraprestação de caráter pessoal, o que o levaria a ser uma taxa ou contribuição de melhoria.

As **contribuições especiais** (CF, art. 149), reconhecendo não reinar consenso na doutrina⁴⁰⁶ sobre ser ela uma espécie distinta ou não de tributo, adotamos a posição da jurisprudência⁴⁰⁷ dominante, certificada pelo Supremo Tribunal Federal. Mesmo assim, é adequado que comentemos algumas das notas características dessas contribuições, antes de nomeá-las conforme a CF. Pelo *caput* do art. 149 da CF “*Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*” (grifamos), de onde advém a nota mais marcante das contribuições especiais que é vinculação às finalidades constitucionalmente previstas.

São designadas por “contribuições” ou “contribuições especiais” (adotamos esta acepção), para diferenciar das contribuições de melhoria.⁴⁰⁸ As subespécies são tidas em atenção às finalidades que lhe dão sustentação, ou seja, constituem um dos seus critérios constitucionais de validação.⁴⁰⁹ A verificação de qual é a finalidade é feita pela análise da destinação legal do produto da arrecadação. Se a lei instituidora não

⁴⁰⁴ CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 33.

⁴⁰⁵ CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 557, 562, 566.

⁴⁰⁶ Conforme testemunham: MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 362; SABBAG, **Elementos do Direito Tributário**, p. 116.

⁴⁰⁷ Conforme testemunham: PAULSEN, **Direito Tributário**, p. 36; SABBAG, *op. cit.*, p. 90.

⁴⁰⁸ Também encontraremos na doutrina a expressão “contribuições para fiscais”, que foi assumida em determinado momento que, hoje, não compreende adequadamente a atual realidade e complexidade das contribuições. Por isso, também, assumiremos a nomenclatura com o vocábulo “especiais”, mais abrangente. SABBAG, *idem*, p. 117-118.

⁴⁰⁹ PAULSEN, *op. cit.*, p. 123.

contemplar a destinação, não a consideraremos a exação uma contribuição social, a não ser que se trate de contribuição cuja simples cobrança possa caracterizar como realizadora de uma finalidade. O desvio, pela própria legislação instituidora, do produto da arrecadação, implica inconstitucionalidade da contribuição.⁴¹⁰ Se, em desatenção à lei, houver desvio na aplicação do produto da arrecadação, alguns defendem a possibilidade de repetição da contribuição.⁴¹¹ O grau de vinculação do legislador às finalidades pode variar: de máximo (como na CIDE-combustíveis –art. 177, §4º, CF); médio, em que o constituinte disse o destino da arrecadação, mas não o programa ou ação (como na seguridade social, art. 195, CF); e mínimo, tendo o legislador ordinário um grau de liberdade máximo para escolher o destino da arrecadação da contribuição só limitado à finalidade constitucional que autoriza a criação da exação.⁴¹²

Não há como desmerecer atenção à vinculação constitucional que as contribuições especiais têm às finalidades indicadas constitucionalmente. Podemos encontrar em Luciano AMARO uma sintética e boa recensão de vários autores da nossa doutrina que se manifestaram acerca da influência do aspecto da finalidade nas contribuições especiais como critério fundamental para caracterizá-las.⁴¹³

Luciano AMARO afirma que se o tributarista não der importância à finalidade, não enxergará a inconstitucionalidade da contribuição que, embora irregularmente criada, corresponderá ao modelo teórico com que estará trabalhando.⁴¹⁴ Roque Antonio CARRAZZA observa que, segundo o art. 167, IV, da CF, a vinculação do produto da arrecadação torna inconstitucional a norma jurídica que institui impostos em geral, mas, no caso das contribuições, tal vinculação é essencial e, por tal, denomina-as de “*impostos diferenciados*”; ou, em termos segundo a norma de incidência tributária: “*Noutro dizer, a regra-matriz constitucional destas contribuições agrega, de modo*

⁴¹⁰ PAULSEN, **Direito Tributário**, p. 125-126. No mesmo sentido: AMARO, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 78;

⁴¹¹ Por Misabel Abreu Machado DERZI: BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 598-599; CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 581.

⁴¹² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Controle jurisdicional sobre as receitas das contribuições especiais. **Revista Dialética do Direito Tributário**. São Paulo, nr. 142. p. 55-56, jul./2007; Vide também: PAULSEN, *op. cit.*, p. 125.

⁴¹³ AMARO, *op. cit.*, nota de rodapé 110, p. 79-80;

⁴¹⁴ AMARO, *idem*, p. 79

*indissociável, a idéia de destinação.*⁴¹⁵ Entretanto, não se pode confundir a finalidade, critério de validação constitucional das contribuições, com o fato gerador da respectiva obrigação tributária, que é definido em lei – do tipo vinculado ou não-vinculado à atividade estatal -, salvo para as contribuições da Seguridade Social, nomeadas que são as grandezas relacionadas ao contribuinte (folha de salários, apuração de lucro, apuração de receita) que balizam os fatos gerados não-vinculados.⁴¹⁶ E mais. Há na jurisprudência⁴¹⁷ e na doutrina⁴¹⁸ firmes manifestações no sentido de que as contribuições não se submetem às vedações do artigo 154, I, da CF e, daí, podemos concluir, com Leandro PAULSEN:

a União não pode criar dois impostos com mesmo fato gerador e base de cálculo, nem duas contribuições com mesmo fato gerador e base de cálculo; mas não há óbice constitucional a que seja criada contribuição social com fato gerador idêntico a de imposto já existente.⁴¹⁹

Não pretendemos aprofundar a complexa questão da destinação do tributo como critério da norma-padrão de incidência tributária, mas tão-somente registrar que não podemos afirmar estar numa área de consenso da doutrina.⁴²⁰

Podemos agora passar às subespécies de contribuições especiais, conforme esquematização da CF. São quatro grupos: (i) contribuições sociais; (ii) de intervenção

⁴¹⁵ CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 579. (destaques do original)

⁴¹⁶ PAULSEN, **Direito Tributário**, p. 127.

⁴¹⁷ “Por fim, não se pode ver inconstitucionalidade no fato de a contribuição sob análise ter fato gerador e base de cálculo idênticos aos do Imposto de Renda e do PIS. (...) O que veda a Carta no art. 154, I, é a instituição de imposto que tenha fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos nela discriminados.” STF, voto do Ministro Ilmar Galvão, REx 146.733-9/SP, DJ de 06.11.1992.

⁴¹⁸ CARRAZZA, *op. cit.*, p. 581-582; PAULSEN, *op. cit.*, p. 127-128.

⁴¹⁹ PAULSEN, *idem*, p. 35.

⁴²⁰ Exemplifiquemos, seguindo Luciano Alaor BOGO. Rodrigo Francisco de PAULA inclui no consequente da norma um “critério finalístico” ou “critério da receita tributária”, no intuito de alcançar na estrutura da norma os caracteres das contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, realçando o critério diferenciador entre as espécies desses tributos. Por Octavio Campos FISCHER, o sistema tributário nacional estrutura-se pela noção de *fato gerador* e não na de *finalidade*. Seguir esta última noção pode desembocar numa concepção, perniciosa, de quais tais espécies – destacadas pela finalidade – não se sujeitariam às limitações constitucionais ao poder de tributar típicas dos impostos. BOGO, **Elisão Tributária**, p. 129-130; PAULA, Rodrigo Francisco de. Repensando a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados e a esquematização formal da regra-matriz de incidência. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, nr. 46. p. 195-200; FISCHER, Octavio Campos. A escola glorificadora da finalidade, contribuições & reforma tributária. **Revista de Direito Tributário da APET – Associação Paulista de Estudos Tributários**, São Paulo, APET, nr. 02, p. 95.

no domínio econômico; (iii) do interesse das categorias profissionais ou econômicas e (iv) de iluminação pública municipal e distrital.

As **contribuições sociais** destacam-se como as que representam o maior volume de arrecadação. A unificação da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria da Receita Previdenciária, em um único órgão, pela Lei 11.457/2007, na Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) ou Super-Receita, alterou a sujeição ativa das contribuições sociais, agora centralizada neste último novo órgão. Elas se subdividem em: a) *contribuições sociais **gerais*** (art. 149, primeira parte, e §§ 2º, 3º e 4º) e b) *de **seguridade social***.⁴²¹

(a) Nas **contribuições sociais gerais** temos: (a.1) contribuição ao **salário-educação** (art. 212, §5º, CF); (a.2) contribuições ao Sistema “S” (art. 240, CF), também conhecidas como “**contribuições de terceiros**”, são destinadas às entidades privadas de serviços sociais autônomos e de formação profissional, como SENAI, SESI, SESC, SEST, SENAT, SEBRAE, SENAC etc..⁴²²

(b) As **contribuições sociais para a seguridade social**, segmentáveis em “contribuições nominadas”, “residuais” e “de previdência do funcionalismo”; nas primeiras temos quatro fontes *nominadas* de custeio indicadas pela CF, quais sejam: (b.1) empregador (art. 195, I): (b.1.1) **Contribuição Social Patronal** sobre a Folha de Pagamentos (art. 195, I, “a”); (b.1.2) Contribuição ao **PIS/PASEP** (Lei Complementar 07/70 e 08/70); (b.1.3) Contribuição sobre o Lucro Líquido – **CSLL** (art. 195, I, “c”); (b.1.4) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – **COFINS** (art. 195, I, “b”); (b.2) trabalhador: **Contribuição Social do Trabalhador** (art. 195, II); (b.3) receita de loterias: **Contribuição sobre Receita de Concursos e Prognósticos** (art. 195, III); e (b.4) importador: **PIS-Importação** e **COFINS-Importação** (art. 195, IV; 149, §2, II). As contribuições sociais para a seguridade social **residuais** (art. 149, primeira parte, c/c art. 195, § 4º) que, como o nome confessa, estão no plano de atuação residual da União e devem observar as limitações do art. 154, I, da CF. Por fim, há ainda as contribuições sociais para a seguridade social **de previdência do funcionalismo**

⁴²¹ SABBAG, **Elementos do Direito Tributário**, p. 125-126.

⁴²² SABBAG, *idem*, p. 127-129.

público estadual, distrital e municipal (art. 149, § 1º/EC 41/03).⁴²³

Comumente é encontrada a expressão *contribuições previdenciárias*, que entendemos - numa interpretação mais restrita - no intuito de alcançar aquelas contribuições para a seguridade social voltadas para o financiamento da previdência social, quais sejam, a Contribuição Social Patronal e a Contribuição Social do Trabalhador.⁴²⁴ A Seguridade Social, no Brasil, abrange três aspectos: Saúde, Previdência Social e Assistência Social, pela dicção do art. 194 da CF. O custeio da seguridade social será empreendido por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos do art. 195 da CF. As contribuições sociais, embora nominalmente se prestem a fornecer recursos para a Seguridade Social no seu todo, em muito têm recursos destinados essencialmente à Previdência Social. O art. 167, XI, da CF veda que os recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, inc. I, a, e II, da CF, para realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social. Desta sorte, as *contribuições previdenciárias* são aquelas indicadas exclusivamente para o custeio da Previdência Social, essencialmente criadas pela Lei 8.212/91: aquelas cobradas do empregador, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título a pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício (art. 195, I, a), e as devidas pelo trabalhador e pelos demais segurados da previdência social (art. 195, II).⁴²⁵

As **contribuições de intervenção no domínio econômico** (art. 149, segunda parte, e §§ 2º, 3º e 4º) ou, simplificadaamente, CIDEs, como se deduz da denominação, é tributo ligado ao caráter intervencionista do Estado brasileiro, voltado a comandar a vida econômica por meio de sua atuação estatal. As CIDEs, com finalidades atreladas

⁴²³ SABBAG, **Elementos do Direito Tributário**, p. 130-137.

⁴²⁴ Segundo Pedro Roberto DECOMAIN, como contribuições previdenciárias, seguindo uma interpretação mais restrita, pode-se entender as instituídas com base no art. 195, I, a, e II, da CF. Aquele cita que outros autores, como Luis Regis PRADO, aduzem uma concepção mais ampla de forma a compreender também outras contribuições para o custeio da Seguridade Social, posto que seus recursos podem também ser alocados para pagamento de despesas resultantes do Regime Geral de Previdência Social. DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 4ª ed.rev.atual.ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 335-339.

⁴²⁵ DECOMAIN, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 327-339, 496-499.

às disposições constitucionais relativas à ordem econômica e financeira (art. 170, I a IX, CF), intervêm nas atividades econômicas a fim de que sobre elas se promova ora um controle fiscalizatório, regulando seu fluxo produtivo, ora uma atividade de fomento, tendente à melhoria do setor beneficiado. Dois exemplos são a **CIDE-Combustível** (Lei nº 10.336/2001), que incide sobre a importação e comercialização de petróleo e gás natural – e seus derivados -, e sobre o álcool etílico combustível, e a **CIDE-Royalties** (Lei nº 10.168/2000), voltada a atender o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação.⁴²⁶

Nas **contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas** (art. 149, terceira parte, CF), podemos ter: a) **contribuição-anuidade**, que visa prover recursos (anuidades) aos órgãos controladores e fiscalizadores de profissões (CREA, CRM CRC, entre outros); b) **contribuição sindical** (arts. 578 a 580, CLT c/c art. 8º, IV, parte final, CF; STF, relator Min.Carlos Velloso, RE 129.930/1991-SP, DJ 16/08/1991), que não se confunde com a *contribuição confederativa*, aquela com cobrança aos trabalhadores celetistas, integrantes da categoria, sindicalizados ou não, que compulsoriamente pagam o tributo ao sindicato, no montante equivalente à importância de um dia de trabalho.⁴²⁷

A **contribuição de iluminação pública municipal e distrital** (art. 149-A, CF), batizada de **COSIP** – Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública, deve ser estabelecida por lei ordinária pelas pessoas políticas, tendo como fato gerador a prestação do serviço de iluminação pública. A jurisprudência pela Súmula 670 do STF sacramenta que “o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”. É facultada a cobrança da COSIP na fatura de consumo da energia elétrica.⁴²⁸

Uma última observação: os arts. 170, IX e 179, ambos da CF, preveem o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte. Nesse contexto, com a Lei nº 9.317/96, surgiu o **SIMPLES Federal**, vigente até julho de 2007, e o **SIMPLES Nacional**, com a Lei Complementar 123/2006, vigente a partir de julho de 2007. Ambos não são tributos, nem isenção nem conjunto

⁴²⁶ SABBAG, **Elementos do Direito Tributário**, p. 121-125.

⁴²⁷ SABBAG, *idem*, p. 119-121.

⁴²⁸ SABBAG, *idem*, p. 142-144.

de benefícios, mas em verdade são sistemas de pagamento unificado de vários tributos, em regra, mais benéficos do que a tributação convencional.⁴²⁹

No início deste capítulo , propomo-nos a apontar alguns conceitos para bem investigar os crimes tributários, que nos indicassem a existência de tributo a pagar. Fizemo-lo, mesmo que meteoricamente, demarcando conceitos do Direito, do Direito Tributário, do Sistema Tributário brasileiro e suas limitações, com apresentação de conceitos estruturais adequados à técnica tributária para “visualizar” o tributo, bem como catalogamos as suas várias espécies e subespécies. No próximo capítulo , com base nas várias premissas e conceitos que explicitamente adotamos nos Direitos Penal e Tributário, avaliaremos o bem jurídico-penal protegido nos crimes tributários, parte central de nossa investigação.

⁴²⁹ SABBAG, **Elementos do Direito Tributário**, p. 145-147.

CAPÍTULO 3 – BEM JURÍDICO NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

No capítulo 1 vimos conceitos necessários para delimitarmos o que compreendemos por bens jurídicos merecedores de tutela penal e, no capítulo 2, alguns fundamentos do Direito Tributário para discorrer sobre os crimes tributários. Pretendemos agora visualizar a profusão dos vários bens jurídico-penais indicados para tais crimes a fim de avaliar qual deles melhor se enquadra nas condições de um Estado Social e Democrático de Direito. A adequada definição do bem jurídico deve ser o norte dos discursos político-criminal (legisladores) e dogmático (doutrina e jurisprudência).

Na delimitação constitucional do bem jurídico-penal já firmamos posição que **os dois vetores da legitimidade de intervenção** são a **dignidade ou merecimento penal**, em que predominam a valoração e a **necessidade ou carência penal**, em que prevalecem os critérios de utilidade e de eficácia.⁴³⁰ Os bens jurídicos com relevância penal são sempre *merecedores* de tutela penal (dignidade penal), mas nem todos são carentes (necessidade penal) da tutela. Na valoração do *merecimento* da pena estamos diante da orientação axiológica constitucional para criminalização; pela utilidade e eficácia na avaliação da *necessidade* penal estamos diante da sanção aplicável. Trataremos o *merecimento* de pena, a valoração quanto aos crimes tributários, ou seja, da proteção dos bens jurídico-penais. Pela *necessidade* de pena se projeta a sanção aplicável, da dosimetria da pena, intento que se excede nossa proposta.

O tributo, figura central do Direito Tributário, nos coloca diante da ideia de bem jurídico coletivo; compreender este é por onde iniciamos na seção 1 e, especificamente, voltar ao tema do Direito Penal Econômico é objeto da seção 2. O porquê de protegermos penalmente as obrigações tributárias e traçar (tanto quanto possível) a nebulosa linha do que está no Penal (ilícito) e não no Tributário (infração) é o que faremos na seção 3. Desenhar um panorama das manifestações na doutrina acerca dos vários bens jurídico-penais tributários indicados por ela – seção 4 – e nos posicionarmos no assunto – seção 5 – são o núcleo deste trabalho. Finalmente,

⁴³⁰ FERREIRA DA CUNHA, *Constituição e Crime*, p. 221.

coligimos o bem jurídico apontado com o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo na seção 6.

Seção 1 A proteção penal dos bens jurídicos coletivos

Segundo René Ariel DOTTI *bem* e *interesse* são conceitos distintos, este é o *reflexo subjetivo* daquele. O bem é o *objeto* do interesse, é aquilo que pode nos servir e, por tal, pode se projetar sobre uma coisa – objeto do mundo exterior – ou em uma qualidade do sujeito – honra -. Portanto, os bens poderão ser incorpóreos (bens ideais) ou corpóreos (materiais).⁴³¹ Nesse sentido, Heleno Claudio FRAGOSO refere o bem como objeto da tutela e não o interesse.⁴³² Sintetizando, o *interesse* é o objeto do *bem* que é objeto da *tutela*.

Podemos concluir que o bem jurídico e o objeto da ação (ou do ataque) são distintos. Autores modernos ratificam a compreensão de serem elementos que não se confundem, como pode se observar em Eugenio Raul ZAFFARONI, para o qual a relação de disponibilidade de uma pessoa com um objeto “*protegido por El Estado, que revela su interes mediante normas que prohíben determinadas conductas que las afectan, las que se expresan con la tipificación de esas conductas*” é o bem jurídico penalmente tutelado.⁴³³

Já afirmamos tal distinção ao verificar a ofensividade na lesão efetiva ao bem jurídico (capítulo 1, seção 2). A *afetação* ou *ofensa* ao bem jurídico ocorre no plano jurídico, valorativo; diferentemente a alteração física do bem existencial que ocorre noutro plano, onde o dano material significa destruição, diminuição, modificação (resultado naturalístico) do objeto material do delito. Pode haver afetação do bem jurídico sem dano ao bem existencial, como na tentativa branca de homicídio (a vítima sai ilesa, mas o bem jurídico vida correu concreto risco). Pode não haver afetação do bem jurídico com dano ao bem existencial, como na eutanásia – nos lugares permitidos

⁴³¹ DOTTI, René Ariel. A Tutela Penal dos Interesses Coletivos. In: GRINOVER, Ada Pellegrini (Coord.). **A Tutela dos Interesses Difusos**. São Paulo: Max Limonad, 1984. p. 56-57.

⁴³² FRAGOSO, **Lições de Direito Penal**, p. 290.

⁴³³ ZAFFARONI, Eugenio Raul. **Tratado de Derecho Penal**. Parte geral, Buenos Aires, 1981, v. III, pg. 240 *Apud* DOTTI, A Tutela Penal dos Interesses Coletivos, p. 57.

-, em que existe uma morte não valorada negativamente. Portanto, a suposição da lesividade de um bem jurídico pela ofensividade se dá de forma independente à afetação do objeto do delito, do dano ao bem existencial. Nos delitos com resultado naturalístico, a lesão ao bem jurídico requer conexão desse resultado material (naturalista) à ação do sujeito, mas não é certo afirmar que somente esses crimes de resultado naturalístico possuem resultado jurídico.⁴³⁴

O bem jurídico, quanto ao seu titular, pode se referir ao interesse de um indivíduo ou à coletividade. A importância da questão da titularidade é perceptível pelo paralelo com a concepção de Estado e das gerações⁴³⁵ de direitos.

A concepção de Estado Liberal proclamava as liberdades clássicas da pessoa humana. Não se previa direito a prestações positivas fáticas por parte do Estado, mas sim liberdades negativas. Os direitos de primeira geração se caracterizavam pelo respeito aos direitos da pessoa por parte do Estado, traduzidas num dever de abstenção dos Estados nas suas relações estruturalmente desiguais com os indivíduos, sendo tais direitos inerentes ao indivíduo e tidos como naturais. O declínio do liberalismo e o desenvolvimento do Estado Social com seus reflexos positivados nas Cartas Constitucionais introduzem a ideia social pela normatização de liberdades positivas ou concretas. Consagram-se, assim, os direitos conhecidos como direitos sociais, titularizados pelos indivíduos, a chamada segunda geração de direitos, configurando direitos de prestação ao indivíduo em relação ao Estado. As exigências da sociedade, refletidas no mundo jurídico, vão mais além, inaugurando-se a terceira e quarta gerações de direitos fundamentais, de titularidade coletiva. Revelando possuir a percepção dessa evolução, nossa atual Carta consagrou a proteção coletiva desses direitos individuais e a proteção de direitos coletivos, agora de titularidade meta-

⁴³⁴ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 316-317.

⁴³⁵ Inexiste uniformidade, reina farta adoção de critérios para classificar os direitos fundamentais em fases, gerações históricas, dimensões ou ainda gestações históricas. Também diverge a doutrina não só quanto ao nome, mas quanto ao critério para agregar tais direitos, bem como a quantidade de “fases”, se três, quatro ou cinco. Um conciso apanhado desse tema pode-se ter em Flávio GALDINO no capítulo VIII – Direitos Fundamentais: as Gerações. GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos**: Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 165-178.

individual, nestes abrangidos os direitos coletivos e difusos.⁴³⁶

René Ariel DOTTI confirma a atual orientação social da nossa Lei Maior ao afirmar que “*um regime político e institucional compatível com tal forma de proteção, deverá amparar além dos direitos individuais (...) também os direitos econômicos, sociais e culturais que transcendem do interesse ou da faculdade pessoal.*”⁴³⁷ O autor, em 1984, já conclamava um *direito futuro* ao dever (como aconteceu na Carta de 1988) de ter a Constituição como “*fonte na qual se possa inspirar o direito penal protetor dos interesses coletivos.*”⁴³⁸

É oportuno aclararmos o que compreendemos por interesses *coletivos* e *difusos* e titularidade meta-individual.

Para Gianpaolo Poggio SMANIO, o conceito legal dos interesses difusos está na Lei nº 8.078/90, art. 81, inciso I: “*I – interesses ou direitos difusos, assim entendidos, para efeitos deste Código, os transindividuais, de natureza indivisível, de que sejam titulares pessoas indeterminadas e ligadas por circunstâncias de fato.*” Trata-se de norma geral, não apenas aplicada às relações de consumo. No aspecto objetivo, o bem jurídico é indivisível e, no aspecto subjetivo, há indeterminação dos titulares e inexistência entre eles de relação jurídica-base. A distinção entre interesses difusos e coletivos tem razão de ser para firmar a tutela dos interesses difusos como categoria distinta da dos coletivos, sujeitos a regras e consequências próprias.⁴³⁹

Por Ada Pellegrini GRINOVER tem-se uma adequada distinção dos grupos de interesses integrantes ao de titularidade meta-individual. Os *interesses coletivos* referem-se aos de uma coletividade de pessoas interagindo entre si, em função de uma relação-base e não se confundindo com os interesses individuais. Já os *interesses difusos* não estão apoiados por uma relação-base bem definida, cujo vínculo se dará entre as pessoas por fatores conjunturais ou genéricos, por características fáticas frequentemente acidentais e mutáveis, por exemplo, como viver sob certas condições socioeconômicas. Espalhados e informais, esses últimos interesses alcançam as

⁴³⁶ A síntese consta do voto Min. Celso de Mello, julgamento no STF do MS 20.936/DF, DJ 10/09/1992, quando avaliavam a abrangência do mandado de segurança coletivo na atual Carta.

⁴³⁷ DOTTI, A Tutela Penal dos Interesses Coletivos, p. 66-67.

⁴³⁸ DOTTI, *idem*, p. 75.

⁴³⁹ SMANIO, **Tutela Penal dos Interesses Difusos**, p. 31.

necessidades coletivas, sinteticamente referidas como a qualidade de vida.⁴⁴⁰ Seguem o mesmo raciocínio Alice BIANCHINI, Antonio García-Pablos de MOLINA e Luiz Flávio GOMES, mas para o conceito de bem, considerando que há bens jurídicos individuais e supraindividuais, subdividindo estes últimos em coletivos, públicos e difusos.⁴⁴¹

Portanto, pelo aspecto da titularidade, no âmbito dos interesses meta-individuais (supraindividuais, transindividuais) estão as duas subespécies, interesses coletivos e difusos.

René Ariel DOTTI lista interesses, tendo-os como coletivos, os quais indicam serem merecedores de tutela penal, dentre os quais o “*interesse à boa qualidade de vida*”⁴⁴², cuja adequação às condições de dignidade sintetiza outros direitos, como os econômicos. Pelos econômicos, como já afirmamos no capítulo 1, seção 1, entendemos aí incluídos os protegidos pelo Direito Tributário.

Interessam-nos os crimes tributários. É indubitoso que eles estão protegendo interesses de uma coletividade. Mesmo que as disposições penais tributárias se apliquem objetivamente a determinadas pessoas (aquelas que figuram numa relação jurídico-tributária), é certo que os frutos dessa proteção interessam difusamente aos indivíduos que compõem toda a sociedade. Assim, nos crimes tributários, estamos no campo da tutela penal dos interesses difusos. O bem jurídico coletivo (de uma coletividade de pessoas, diferentemente do individual) desses crimes deverá indicar a

⁴⁴⁰ “*É metaindividual também o interesse público, exercido com relação ao Estado. (...) Já por interesses coletivos entende-se os interesses comuns a uma coletividade de pessoas e apenas a elas, mas ainda repousando sobre um vínculo jurídico definido que as congrega. A sociedade comercial, o condomínio, a família dão margem ao surgimento de interesses comuns, nascidos em função de uma relação-base que congrega seus componentes, mas não se confundindo com seus interesses individuais. (...) O outro grupo de interesses metaindividuais, o dos interesses difusos propriamente ditos, compreende interesses que não encontram apoio em uma relação-base bem definida, reduzindo-se o vínculo entre as pessoas a fatores conjunturais ou extremamente genéricos, a dados de fato freqüentemente acidentais e mutáveis: habilitar a uma mesma região, consumir o mesmo produto, viver sob determinadas condições sócio-econômicas, sujeitar-se a determinados empreendimentos, etc. Trata-se de interesses espalhados e informais à tutela de necessidades, também coletivas, sinteticamente referidas à qualidade de vida. E essas necessidades e esses interesses, de massa, sofrem constantes investidas freqüentemente também de massas, contrapondo grupo versus grupo, em conflitos que se coletivizam em ambos os pólos.*” GRINOVER, Ada Pellegrini. A problemática dos interesses difusos. In: GRINOVER, Ada Pellegrini (Coord.). **A Tutela dos Interesses Difusos**. São Paulo: Max Limonad, 1984. p. 30-31.

⁴⁴¹ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 238.

⁴⁴² DOTTI, A Tutela Penal dos Interesses Coletivos, p. 72.

proteção de interesses difusos e coletivos. Em tempo, as “*concepções em torno dos fenômenos* interesses coletivos e interesses difusos *não são excludentes nem antagônicas.*”(sic)⁴⁴³

Importa adotarmos conceitos jurídicos de forma precisa para evitar equívocos na compreensão do que queremos tratar. Mas, alerta Luis Regis PRADO, tratando de crimes ambientais, o mais importante não é a questão da existência do conceito de bem jurídico coletivo ou difuso, mas sim determinar o *conteúdo substancial* deles. Quer dizer, fixar critérios específicos de forma a possibilitar sua individualização, clara e objetivamente, sem violação de princípios penais fundamentais.⁴⁴⁴

Na linha adotada por René Ariel DOTTI, usaremos *bem jurídico-penal coletivo* para nos referirmos àquela proteção penal alcançada tanto pelos *interesses* difusos como pelos coletivos, ambas as espécies incluídas no campo dos interesses meta-individuais.⁴⁴⁵

Vejamos a questão da possibilidade de hierarquia entre bens jurídicos individuais e coletivos.

Segundo René Ariel DOTTI os *interesses* coletivos não constituem, na essência, categoria distinta dos individuais, aqueles são uma perspectiva de sua proteção em âmbito geral de forma a legitimar a própria comunidade na exigência da tutela jurisdicional.⁴⁴⁶

Luis GRECO, diante da tarefa de definição do conceito de bem jurídico, advertindo que da abundância de definições há um prejuízo que daí decorre, sintetiza que seriam, essencialmente, três as questões fundamentais no momento de se definir o conceito de bem jurídico. Interessa-nos, no momento, a pergunta que se dirige a questão da titularidade, especialmente de uma possível hierarquia que comportaria a pergunta *a quem* se dirige o bem jurídico.⁴⁴⁷

⁴⁴³ DOTTI, A Tutela Penal dos Interesses Coletivos, p. 69.

⁴⁴⁴ PRADO, Luis Regis. **Crimes contra o ambiente**. São Paulo: RT, 2001. p. 27.

⁴⁴⁵ DOTTI, *op. cit.*, p. 68-70.

⁴⁴⁶ DOTTI, *idem*, p. 69.

⁴⁴⁷ O autor apresenta três questões necessárias de se investigar para definir bem jurídico. A primeira está relacionada ao interesse, valor, unidade funcional etc. seja de *importância fundamental* para alguém; a segunda diz respeito a este dito *alguém*; a terceira: se o bem jurídico deve ser compreendido como *realidade fática* ou como uma *entidade meramente ideal*. Esta última questão ele responde que se

Para definir esse *alguém*, há que se posicionar sobre as concepções dualista, monista-pessoal, ou monista-estatal/monista-coletivista de bem jurídico. Na concepção dualista há bens jurídicos tanto individuais quanto coletivos; a dimensão do primeiro não é redutível à do segundo, e vice-versa; ambos são igualmente legítimos e admissíveis. Na concepção monista-pessoal, o ponto de partida são os interesses individuais, sendo que os bens jurídicos da coletividade só podem ser aceitos se referenciados a indivíduos concretos. Na monista-estatal/monista-coletivista, praticamente não mais sustentada, os bens jurídicos são reflexos de um interesse do Estado ou da coletividade. Conclui Luis GRECO pela adoção da concepção dualista de bem jurídico por mais adequada.⁴⁴⁸ Há autores que defendem que devem ser descartadas essas diferenciações entre bem jurídico individual e coletivo.⁴⁴⁹

deve trabalhar com o conceito como uma realidade, o que não se confunde com realidade empírica. A primeira questão é pacífica, com grande possibilidade de acordo na doutrina em que deve haver severa ameaça ao bem-estar ou existência de alguém para que o interesse seja fundamental (reforçando, sobre essa questão, nós adotamos como referência a verificação com base nos dois princípios vetores da legitimidade da intervenção penal, graduada a intensidade e amplitude pelo princípio da proporcionalidade, com baricentro na ofensividade da conduta). GRECO, “Princípio da ofensividade” e Crimes de Perigo Abstrato, p. 101-102, 105-107.

⁴⁴⁸ Luis GRECO, para se filiar à tese dualista, o faz sob os seguintes argumentos: a) nem sempre será possível referir um bem jurídico a indivíduo concreto; b) os bens jurídicos coletivos já são bem conhecidos e de tempo, a exemplo, crimes de falsidade de moeda e de corrupção, bem anteriores ao moderno Direito Penal ambiental e econômico; c) o problema do bem jurídico coletivo não está em ter de referi-lo a indivíduos, mas sim na diferenciação do que é bem jurídico coletivo autêntico daqueles só aparentemente coletivos. Reforça a tese da concepção dualista do bem jurídico com um exemplo, inspirado nos trabalhos de AMELUNG: *“Além do mais, nem sempre será possível referir o bem jurídico coletivo aos interesses de indivíduos concretos. Por exemplo: a pretensão de arrecadar os impostos devidos continua a ser um bem jurídico, ainda que o dinheiro obtido seja utilizado para comprar tanques de guerra e não para a construção de jardins de infância.”* Susana AIRES DE SOUSA, baseada em Sergio MOCCIA, cita ainda uma teoria dos bens jurídicos “meios” ou instrumentais, em que se parte de uma noção de bem jurídico-penal como conjunto de valores necessários à convivência comunitária e à livre realização da pessoa, identificam-se outros “valores-meio”, sustentáculos da efetivação daqueles valores, que assumem relevância penal em decorrência do seu valor instrumental na proteção das condições essenciais da realização humana. GRECO, “Princípio da ofensividade” e Crimes de Perigo Abstrato, p. 103-105; MOCCIA, Sergio. De la Tutela de Bienes a la Tutela de Funciones: entre ilusiones postmodernas y reflujos iliberales. In: **Política Criminal y Nuevo Derecho Penal** (libro homenaje a Claus Roxin). Barcelona: José Maria Bosch Editor, 1997, p.118-119 *Apud* AIRES DE SOUSA, Susana. **Os Crimes Fiscais: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador**. Coimbra: Coimbra, 2006. p. 215.

⁴⁴⁹ Por todos, vejamos isto por Juarez TAVARES. Ele parte da diferenciação entre função e bem jurídico: *“Si tomamos el orden jurídico penal sobre el presupuesto de garantía, la incriminación una conducta sólo debe tener por objeto jurídico lo que pueda surgir de un ente real estable – la persona humana – y no de una función, siendo inválidas las normas que así lo traten. La distinción entre función y bien jurídico es, pues, esencial a un Derecho penal democrático.”* (p.65) Discorrendo sobre o objetivo do Direito Penal, assevera que *“la primera condición de su implementación es la de descartar, desde*

Por outro lado, Alice BIANCHINI, Antonio García-Pablos de MOLINA e Luiz Flávio GOMES adotam a concepção personalista ou individualista do bem jurídico, por entenderem ser esta a corrente que mais facilmente possibilita uma visão crítica do Direito Penal.⁴⁵⁰

Nós, nesta questão, seguimos Luis Regis PRADO com critério de aferição valorativo na doutrina constitucional eclética. Ele entende que a relação entre bens jurídicos individuais e transindividuais é de complementaridade, não há nenhuma preponderância destes sobre aqueles. Suas diferenças são, na verdade, de cunho jurídico-formal e não de fundo, ou seja, a diferença é meramente formal, de tratamento jurídico, e não substancial, de conceito. Ambos gozam de autonomia e materialidade, com marco individual mais ou menos acentuado, o que significa dizer que os bens jurídicos transindividuais deverão ser elevados à categoria de jurídico-penais se sua respectiva violação implicar transgressão de um bem relacionado direta ou indiretamente ao indivíduo e à sociedade.⁴⁵¹

Concluimos, portanto, não haver hierarquia entre bens jurídicos individuais e coletivos, o que não afasta a necessidade destes se relacionarem direta ou indiretamente ao indivíduo ou à sociedade.

René Ariel DOTTI leciona que merece destaque a circunstância de que nos interesses coletivos pode ocorrer a situação de *concurso de bens jurídicos*, quer dizer, agressão a mais de um bem jurídico.⁴⁵² Para Julio Fabbrini MIRABETE crimes simples são aqueles em que o tipo unitariamente ofende apenas um bem jurídico; crimes complexos são os que abrangem dois ou mais tipos de uma única descrição legal (crime complexo em sentido estrito) ou aqueles que em uma única figura típica abrangem um tipo simples acrescido de fatos ou circunstâncias que não são típicos

luego, esa clasificación entre bienes individuales y colectivos y trabajar con la noción de bien jurídico, como bien jurídico personal.”(p.71) Para apropriar a percepção de um bem jurídico, apresenta um modelo de raciocínio graduado em duas fases sequenciais: “*la primera, de corresponder a un proceso de reducción individual. La segunda, de detallar sus características o propiedades, y de disponer acerca de los principios normativos de su delimitación.*” (p.71) TAVARES, **Bien Jurídico y función em Derecho Penal**, p. 65,70-71.

⁴⁵⁰ BIANCHINI; MOLINA; GOMES, **Direito Penal**, p. 239.

⁴⁵¹ PRADO, **Curso de Direito Penal Brasileiro**, p. 272-273.

⁴⁵² DOTTI, A Tutela Penal dos Interesses Coletivos, p. 70.

(crime complexo em sentido amplo).⁴⁵³ Francisco de Assis TOLEDO nota que “os crimes complexos são em geral crimes pluriofensivos por lesarem ou exporem a perigo de lesão mais de um bem jurídico tutelado.”⁴⁵⁴ Pedro Roberto DECOMAIN, desenvolvendo estudos justamente quanto aos crimes tributários da Lei 8.137/90, acrescenta que “uma mesma figura típica, isto é, um mesmo tipo de crime, pode proteger um ou mais bens jurídicos, isto é, pode ser criado com o propósito de preservar um ou mais valores cujo resguardo a sociedade entende oportuno”.⁴⁵⁵ René Ariel DOTTI e Gustavo Britta SCANDELARI aduzem que a distinção entre bens jurídicos simples e complexos, primariamente voltada aos fins didáticos e acadêmicos, deve ser cercada de cuidados para que a transposição à realidade prática não resulte prejuízos às garantias fundamentais do acusado.⁴⁵⁶ Acrescentamos à preocupação das garantias do acusado, em atenção à doutrina e jurisprudência na indicação da salvaguarda que faz o princípio da proporcionalidade aos deveres de proteção penal e proibição de proteção deficiente de bens jurídico-penais, que também se deve observar um adequado bem jurídico complexo capaz de tutelar razoavelmente os interesses supraindividuais da sociedade consignados na Constituição Federal de 1988.⁴⁵⁷

A multiplicidade de valores que alcançam o bem jurídico complexo dificulta hierarquização com os bens jurídicos individuais. Maria da Conceição FERREIRA DA CUNHA, referindo-se entre outros aos bens ambiente e economia, leciona que

será difícil traçar uma hierarquia destes bens em relação aos referidos bens pessoais, até porque podíamos considerá-los como bens complexos, na medida em que englobam no seu seio uma multiplicidade de realidades valoradas positivamente, mas com diversos graus de importância.⁴⁵⁸

Veremos, na seção 4, que a pluriofensividade não passa sem menção por parte da doutrina que se dedica ao tema dos crimes tributários, quando ela identifica nos

⁴⁵³ MIRABETE, **Manual de Direito Penal**, p. 135.

⁴⁵⁴ TOLEDO, **Princípios Básicos de Direito Penal**, p. 145.

⁴⁵⁵ DECOMAIN, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 75.

⁴⁵⁶ DOTTI; SCANDELARI, A Exigência do Exaurimento da Via Administrativa nos Crimes de Descaminho, p. 402.

⁴⁵⁷ ADIN 3112, D.J. 26/10/2007, voto do Min. Gilmar Mendes; ADIN 3510, D.J. 29/05/2008, votos dos Min. Celso de Mello e Gilmar Mendes; FELDENS, **Direitos Fundamentais e Direito Penal**, p. 96.

⁴⁵⁸ FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p. 324-325.

delitos tributários a ofensa a mais de um bem jurídico-penal.

Enfim, interesses são os reflexos subjetivos dos bens, não se confundem entre si; os crimes tributários podem envolver bens jurídicos complexos protegendo interesses supraindividuais, estes essencialmente coletivos ou difusos, e tais bens jurídico-penais devem fazer referência direta ou indireta ao indivíduo ou à sociedade.

Seção 2 Aspectos da proteção penal de bens jurídicos coletivos econômicos e delimitação dos tributos e tipos penais para os crimes tributários

Devemos enfrentar preliminarmente, antes de discutirmos na próxima seção a legitimidade da tutela das obrigações tributárias, a questão da propugnada crise do modelo do bem jurídico como paradigma de proteção pelo Direito Penal, e elucidar os grupos de tributos em espécie e tipos penais respectivos que pretendemos alcançar com a indicação de um determinado bem jurídico-penal. Em síntese, devemos firmar nossa aceitação ao modelo do bem jurídico-penal protegido para os delitos do âmbito econômico, aí incluídos os tributários, bem como delimitar tanto quanto possível o que se pretende legitimar.

Sendo a doutrina nossa fonte, devemos registrar o que alguma doutrina, quanto ao paradigma do bem jurídico-penal, tem denominado de crise do modelo. Poderíamos ter antecipado esse assunto quando estudamos o bem jurídico (capítulo 1, Seções 2 e 3), mas optamos por aqui tratar considerando necessitarmos das noções acerca do bem jurídico coletivo.

Mesmo que segundo a doutrina científica dominante a tarefa do Direito Penal seja proteger bens jurídicos, Enrique Gimbernat ORDEIG, que é favorável ao paradigma do bem jurídico, destaca que esta crise do modelo se pôs por alguns fatores. Em primeiro lugar, alguns autores – como JAKOBS, STRATENWERTH, HIRSCH, FRISCH ou WOLHERS – negam, em maior ou menor medida, que a finalidade do Direito Penal é proteger bens jurídicos, como em JAKOBS, por exemplo, apontando que tal finalidade consistiria na proteção da vigência da norma. Em segundo lugar, a dificuldade de reconhecer contornos precisos ao conceito de bem jurídico. Em terceiro lugar, para alguns tipos penais é difícil determinar qual é o bem jurídico tutelado. Indica

esses fatores e autores para introduzir a discussão da crise do modelo em livro que faz apresentação, analisando no seu respectivo espaço, na obra, casos concretos para julgar se superam ou não a prova do bem jurídico.⁴⁵⁹ Entre outros argumentos desse autor a favor da teoria do bem jurídico, destacamos que *“la mera existência de un interés no eleva a éste todavía a la categoría de bien jurídico”*, sendo que *“detrás de cualquier tipo penal (también de los ilegítimos) existe un interés que se pretende proteger. Pero interés no equivale a bien jurídico.”*⁴⁶⁰ As dificuldades da técnica jurídica não podem ser empecilhos para a promoção de uma justiça socioeconômica digna, conforme já afirmamos anteriormente (capítulo 3, seção 1), com René Ariel DOTTI, avaliando o campo do penal econômico.⁴⁶¹

Já Roland HEFENDEHL salienta que os opositores à teoria do bem jurídico reduzem a função do bem jurídico a um mínimo e equiparam esse mesmo bem jurídico com o objeto da ação.⁴⁶² Segundo o autor *“un representante (el objeto de la acción) no es equiparable con lo que debe representar (el bien jurídico), pero se halla respecto a éste – a diferencia de un tercero cualquiera – en una relación especial”*.⁴⁶³ Por exemplo, nos delitos contra a vida o bem jurídico é a vida humana, mas o objeto da ação é a pessoa. Também já nos posicionamos (capítulo 3, seção 1), na mesma linha desse autor, que bem jurídico e objeto da ação não se confundem. Seguindo em seu estudo, quanto à estrutura dos bens jurídicos individuais e coletivos, entende que partir da sistemática e da estrutura deles é importante passo para desmascarar construções de bens jurídicos aparentes, inclusive aquelas em que falta um bem jurídico. Aduz que outro possível motivo para as discussões acerca do dogma do bem jurídico é justamente que essas “aparências” levam o legislador e parte da doutrina a assinalarem bens jurídicos a cada novo tipo penal sem maiores cuidados, gerando um debate

⁴⁵⁹ ORDEIG, Enrique Gimbernat. Presentación. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.). **La Teoría Del Bien Jurídico: ¿Fundamento de legitimación de Derecho penal o juego de abalorios dogmático?** Marcial Pons: Madrid, 2007. p. 11.

⁴⁶⁰ ORDEIG, Presentación, p. 14-15.

⁴⁶¹ DOTTI, A Criminalidade Econômica, p. 300.

⁴⁶² HEFENDEHL, Roland. El Bien Jurídico como Eje Material de La Norma Penal. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.). **La Teoría Del Bien Jurídico: ¿Fundamento de legitimación de Derecho penal o juego de abalorios dogmático?** Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2007. p. 180.

⁴⁶³ HEFENDEHL, El Bien Jurídico como Eje Material de La Norma Penal, p. 181.

desordenado.⁴⁶⁴

Para Knut AMELUNG “*la sensación de crisis del partidario de la función ‘crítica’ del concepto de bien jurídico se deriva en su mayor parte del incumplimiento de expectativas que desde un primer momento no estaban justificadas*”.⁴⁶⁵ É similar a conclusão de Bernardo José Feijoo SÁNCHEZ, não há uma crise na teoria do bem jurídico como teoria dogmática imanente ao sistema, a resposta à pergunta se tal teoria representa um fundamento e legitimação do Direito Penal ou um jogo de arranjos (*juego de abalorios*) dogmático deveria ser nem um nem outro, mas sim que “*el concepto de bien jurídico desempeña algún papel dogmático, el fundamento de legitimación del Derecho Penal tiene que ver más bien con otras cuestiones*”.⁴⁶⁶

Para Jesús-Maria Silva SÁNCHEZ a dita crise do modelo de bem jurídico para o Direito Penal surge com os novos processos de criminalização para a qual a doutrina não estava preparada. A pluralidade de doutrinas modernas, de fato, fez com que ele perdesse força. Acrescenta, ainda, que a grande dúvida reside na natureza do conceito, este que se situa num plano supralegal, e cuja legitimação deriva ou da Constituição (Direito Positivo supralegal) ou de uma ideia supra-positiva (natural) de Direito (penal).⁴⁶⁷

Susana AIRES DE SOUSA reconhece que o exercício do *ius puniendi* tem legitimidade na função atribuída ao Direito Penal (a autora usa a expressão Direito Criminal) de proteger subsidiariamente bens jurídicos. Por conta das funções dogmática e crítica (capítulo 1, seção 5), centra a mais-valia desse conceito na construção de um

⁴⁶⁴ HEFENDEHL, El Bien Jurídico como Eje Material de La Norma Penal, p. 191.

⁴⁶⁵ AMELUNG, Knut. El Concepto “Bien Jurídico” en la Teoría de la Protección Penal de Bienes Jurídicos. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.). **La Teoría Del Bien Jurídico: ¿Fundamento de legitimación de Derecho penal o juego de abalorios dogmático?** Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2007. p. 263-264.

⁴⁶⁶ O autor faz resenha da obra coletiva *La Teoría Del Bien Jurídico: ¿Fundamento de legitimación de Derecho penal o juego de abalorios dogmático?*, cuja versão em espanhol foi editada por Roland HEFENDEHL (2007), esta fruto da original em alemão (2003), cuja proposta de trabalho é a discussão sobre a teoria do bem jurídico, problemas e alternativas. SÁNCHEZ, Bernardo José Feijoo. Sobre la crisis de la teoría del bien jurídico: Recensión a Roland Hefendehl (ed.): “La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?”. **Revista para el Análisis del Derecho**, Barcelona, . Editorial 2/2008. p. 13, abril/2008. Disponível em: <www.indret.com/es/>. Acesso em: 10/01/2010.

⁴⁶⁷ SÁNCHEZ, Jesús-Maria Silva. No Sólo Bienes Jurídicos. **Revista para el Análisis del Derecho**, Barcelona, Editorial 3/2009. p. 1, julho/2008. Disponível em: <www.indret.com/es/>. Acesso em: 10/01/2010.

direito penal legitimado. Entretanto, após fazer recensão das teorias sobre bens jurídicos, destacando questões dirigidas aos bens coletivos, conclui não ser surpreendente que ele, das dificuldades que a definição do conceito evoca, tenha vindo a ser questionado. Se se aceita com certa facilidade o bem jurídico-penal como critério vinculante na atuação do legislador, a dificuldades de definir suas qualidades legitimadoras vai aumentando à medida que nos afastamos do Direito Penal clássico (ou primário). O aparecimento de novos interesses e bens, espelho da afirmação dos direitos sociais e da organização econômica, com dignidade penal, mas carente de um referente pessoal, é onde está o domínio do Direito Penal secundário. É justamente essa referência pessoal mitigada, com menor visibilidade do reflexo ético dessas condutas, que dificulta a delimitação dos contornos do bem jurídico penal (no caso em estudo pela autora, o fiscal).⁴⁶⁸

Segue Susana AIRES DE SOUSA na avaliação da crise do paradigma do bem jurídico. O Direito Penal econômico é o setor de mais difícil determinação do conceito de bem jurídico, em virtude de afetar interesses de diferente natureza, relação entre tais interesses que vai desde a convergência ao antagonismo, do que surgem vozes que apontam o Direito Penal Econômico como uma das causas que contribuem para a crise do conceito de bem jurídico.⁴⁶⁹ A humanidade, na sua evolução, gera riscos que a põe globalmente em causa e disso decorre a busca de mecanismos de segurança e de prevenção, crise de uma sociedade contemporânea a que o Direito Penal não ficou imune. A questão primordial, nesse contexto, é delimitar o papel que cabe ao Direito, particularmente, ao Direito Penal e aos seus instrumentos na defesa social dos novos riscos. As teorias monista-pessoal (antropocêntrica), dualista (supraindividual), coletivos autônomos e dos bens jurídicos “meios” ou instrumentais (conforme capítulo 3, seção 1) são indicadores da profunda divisão acerca do papel do Direito, especialmente no âmbito penal.⁴⁷⁰ A dúvida sobre o conceito de bem jurídico é substituída pela propugnada crise embalada pela “sociedade de risco”, e a disparidade da doutrina penal tornou patente a inconstância do paradigma do bem jurídico, sendo o Direito

⁴⁶⁸ AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 171-192.

⁴⁶⁹ AIRES DE SOUSA, *idem*, p. 193.

⁴⁷⁰ AIRES DE SOUSA, *idem*, p. 221-223.

Penal fiscal um domínio em que é inequívoca a manifestação da crise do modelo.⁴⁷¹

Para críticos da teoria do bem jurídico, como Wolfgang WHOHLERS, apesar da dogmática do bem jurídico por si só não ser capaz de firmar a legitimidade das normas penais, isso não quer dizer que tal teoria deva ser rechaçada em seu conjunto nem que possa ser deixada de lado, pois *“el bien es esse ‘algo’ protegido, y se mantiene como el punto de partida para la comprobación de la legitimidad de las normas penales.”*⁴⁷²

Roland HEFENDEHL⁴⁷³ conclui que nada de utópico, observadas certas condições de legitimação, se exige do conceito de bem jurídico como tal, concordando com as palavras e conclusão de Bernd SCHÜNEMANN: *“no solo se debe perseverar en la posición central del concepto de bien jurídico para la dogmática penal; sino que, más bien, el auténtico desarrollo de la teoría del bien jurídico está aún por venir.”*⁴⁷⁴

Mesmo que se encampe a crise do modelo, entendemos que seguir pela teoria do bem jurídico como orientação para tutela penal das obrigações tributárias é posição indeclinável e, por essa trilha seguiremos, conforme Luis Regis PRADO⁴⁷⁵.

Ainda, a bem da clareza, devemos delimitar mais ainda nosso objeto de investigação, ou seja, elucidar quais tributos em espécie e tipos penais respectivos estamos alcançando quando apontamos um determinado bem jurídico-penal. No capítulo 1, seção 1, esclarecemos que usamos o termo “crimes tributários” em referência aos crimes previstos contra a ordem tributária. Entretanto, neste momento, é necessária mais uma aproximação.

Para fins de utilidade pela dogmática penal, a imprecisão do título Ordem

⁴⁷¹ AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 238-239.

⁴⁷² WHOHLERS, Wolfgang. Las Jornadas desde la Perspectiva de un Escéptico Del Bien Jurídico. In: HEFENDEHL, Roland (Ed) **La Teoria Del Bien Jurídico: ¿Fundamento de legitimación de Derecho penal o juego de abalorios dogmático?** Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2007. p. 405.

⁴⁷³ HEFENDEHL, Roland. Las Jornadas desde la Perspectiva de un Partidario Del Bien Jurídico. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.). **La Teoria Del Bien Jurídico: ¿Fundamento de legitimación de Derecho penal o juego de abalorios dogmático?** Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2007. p. 413.

⁴⁷⁴ SCHÜNEMANN, Bernd. El Principio de Protección de Bienes Jurídicos como Punto de Fuga de los Limites Constitucionales de los Tipos Penales y de su Interpretación. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.). **La Teoria Del Bien Jurídico: ¿Fundamento de legitimación de Derecho penal o juego de abalorios dogmático?** Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2007. p. 226.

⁴⁷⁵ “O bem jurídico possui uma transcendência ontoaxiológica, dogmática e prática que em certo sentido é basilar e, por isso, indeclinável. De sua essência, entidade e conteúdo depende, não já a estruturação técnica, senão a própria existência do ordenamento punitivo de qual Estado de cultura.” PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 25.

Tributária não revela o que se protege. Essa imprecisão, aliás, colabora ainda mais para a definição do bem jurídico protegido pela norma penal tributária, fazendo com que, no limite, alguns autores cheguem até a identificar tal título – Ordem Tributária – como o objeto de tutela.

Segundo Jose Paulo BALTAZAR JUNIOR, há um “conjunto de normas de natureza penal que sancionam práticas relacionadas à violação de natureza tributária.”⁴⁷⁶ Esse conjunto de normas forma o Direito Penal Tributário, os crimes contra a ordem tributária estão estampados nos Código Penal e na legislação especial, divididos em quatro grupos: a) crimes tributários aduaneiros: art. 334 do Código Penal; b) sonegação fiscal: de tributos internos, tipificada nos arts. 1º e 2º, incisos I, III, IV e V da Lei 8.137/90, para os tributos em geral e no CP, art. 337-A, para as contribuições sociais, nos quais está presente a noção de *fraude*; c) apropriação indébita: prevista no inciso II do art. 2º da Lei 8.137/90 para os tributos em geral e no CP, art. 168-A, para as contribuições sociais; d) crimes funcionais: previstos no art. 3º da Lei 8.137/90 e no art. 318 do CP. Os tipos especiais - especial em relação ao crime de apropriação indébita e sonegação de tributos em geral -, apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária, estão no CP; os tipos comuns – apropriação indébita e sonegação de tributos em geral – estão na lei extravagante, a Lei 8.137/90.⁴⁷⁷

Não compartilhamos a ideia de que um único bem jurídico-penal possa ser amplo o suficiente e, ao mesmo tempo, apresentar densidade de significação adequada para traduzir os caracteres de todos os tributos uniformemente.⁴⁷⁸ Devem ser

⁴⁷⁶ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Contra a Ordem Tributária. In: **Crimes Federais**. 3ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 415. Por Wiliam Wanderley JORGE “*pode se definir o Direito Penal Tributário como conjunto de normas que reprovam, com sanções do Direito Penal comum, fatos lesivos ao interesse tributário do Estado.*” JORGE, Wiliam Wanderley. **Curso de Direito Penal Tributário**. Campinas: Millennium, 2007. p. 4.

⁴⁷⁷ Entendemos que Jose Paulo BALTAZAR Junior equiparou na página citada dessa obra as contribuições sociais às contribuições previdenciárias: remete aos art. 168-A e 337-A a apropriação indébita e sonegação de contribuições *sociais*, o que num parágrafo seguinte para os mesmos artigos denominou nos tipos especiais como de apropriação indébita e sonegação de contribuições *previdenciárias*, respectivamente. Andreas EISELE compreende similar conjunto de normas na delimitação dos crimes contra a ordem tributária. BALTAZAR JUNIOR, Crimes Contra a Ordem Tributária, p. 415; EISELE, Andreas. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 21.

⁴⁷⁸ Assunto objeto da Seção 4, neste capítulo, destinada a apontar especificamente um bem jurídico protegido.

agrupados tributos que, por suas características próprias, componham segmentos com características similares, a fim de que o bem jurídico indicado tenha efetiva correspondência com a tutela penal que se almeja. Podemos ser acusados de pecar por excesso, ao excluir do âmbito do bem jurídico-penal certo rol de tributos, levando à multiplicação dos bens jurídicos protegidos na tutela penal das obrigações tributárias. É nossa opção apontar o que compreendemos como uma zona clara e indubitável de incidência de um mesmo bem jurídico-penal para os crimes tributários. E fazemo-la buscando inspiração em trabalhos de efetivo reconhecimento dentro de muitas fronteiras.⁴⁷⁹

Entendemos que o campo de investigação do bem jurídico nos crimes contra a ordem tributária é delimitado *excluindo-se*: (i) os tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria); (ii) os tributos aduaneiros – II, IE, PIS-Importação, COFINS-Importação e IPI-Vinculado à Importação; (iii) os crimes funcionais; (iv) as contribuições enquadráveis nos tipos especiais, as Contribuição Social do Trabalhador, Contribuição Social Patronal e a Contribuição de Previdência do Funcionalismo Público Estadual, Distrital e Municipal; (v) os empréstimos compulsórios e (vi) os impostos residuais e extraordinário de guerra – CF, art. 154, I e II.

Os tributos aduaneiros incidem em seara econômica que os distingue

⁴⁷⁹ Referimo-nos aqui à obra Carlos MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, estruturada em dois volumes, resultado de estudos desenvolvidos na Universidade de La Coruña, financiado pelo Ministério da Educação e Ciência da Espanha (triênio 1997-2000), integrado também ao projeto de investigação entre aquela Universidade e a Universidade de Milão (Itália). O primeiro volume compõe o que se chamou de Parte Geral do Direito Penal Econômico – segmentação com finalidade didática -, pois dadas as especificidades deste não se obtém adequada compreensão de seus conceitos a partir daqueles tradicionalmente conhecidos no Direito Penal clássico ou nuclear. A Parte Geral dedica-se a delimitar o Direito Penal Econômico, apresentar uma compreensão de bem jurídico, as peculiaridades do tipo de injusto – nas perspectivas objetiva e subjetiva -, a teoria do erro nos delitos econômicos e a complexidade da distinção entre erro sobre o tipo e erro de proibição e, por último, a questão de autoria e participação, envolvendo aí a da responsabilidade das pessoas jurídicas. Esses assuntos sobrecarregam-se de significativo nível de tensão entre os Direitos Penais nuclear e econômico, eis que tais estruturas e regras não podem ser transladadas acriticamente e sem modificações ao âmbito socioeconômico. Somente após exaurir e se posicionar sobre tais estruturas e regras é que, no volume dois, na Parte Especial, empreende-se avaliar as particularidades dos tipos abrangidos pela dogmática do Direito Penal Econômico. Da proposta de estudo de Carlos MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, que implicitamente alerta para o necessário estudo prévio de certas estruturas e regras para só posteriormente se manifestar sobre cada tipo penal, nossa opção de restringir o escopo da investigação ao bem jurídico-penal protegido, abstraindo-se da dissecação completa dos tipos penais dos crimes tributários da legislação pátria, entendendo que no caso contrário estaríamos incidindo em análise parcial. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico** – parte geral. Valência: Tirant lo Blanch, 1998. p. 13-30.

demasiadamente dos tributos internos, onde o caráter de proteção ou incentivo da economia nacional é nota marcante suficiente para que não deixemos de a relevar, o que faz com que careçam de estudo específico quanto ao bem jurídico tutelado. Do PIS-Importação/COFINS-Importação e o IPI-Vinculado à Importação, os valores dos tributos pagos nas importações podem ser compensados com as exações apuradas no mercado interno (somente empresas do Lucro Real, conforme art. 15. da Lei 10.865/2004; e art. 153, §3º, II, CF, respectivamente) e, sob este aspecto, poder-se-ia remetê-los para o campo de interesse do bem jurídico-penal protegido dos tributos devidos no mercado interno, mas não sendo possível que todos os contribuintes se valham dessas compensações, cremos por bem também excluir tais tributos do alcance de nossa investigação. Podemos adotar o mesmo raciocínio para o ICMS apurado nas operações aduaneiras (art. 155, § 2º, I, CF). Também desconsideraremos as possíveis diferenças de tratamento quanto à natureza da proteção penal do contrabando e do descaminho.⁴⁸⁰

Os tributos vinculados, a taxa e a contribuição de melhoria, partem da premissa de existência de contraprestação do Estado, limitados às condições valorativas dessa contraprestação – montante a ser cobrado – da específica exação, fato central que lhes diferencia significativamente dos tributos não vinculados. As contribuições previdenciárias, os empréstimos compulsórios, os impostos residuais e extraordinário de guerra, também, carecem de avaliação segmentada; isso em função das especiais

⁴⁸⁰ Exemplifiquemos a existência de discussões nesse tema. Por Lídia Maria Lopes Rodrigues RIBAS, entende-se que o contrabando é crime que atenta contra a higiene, a moral, a segurança pública. Já o descaminho ofende o erário e a receita tributária, em virtude da falta de recolhimento do tributo, o que conduz ao delito de sonegação fiscal. “*A distinção feita pela legislação entre o contrabando e o descaminho tem fins tributários, possibilitando o pagamento dos tributos no descaminho, já que na hipótese de contrabando a sua natureza (pressuposto de direito e fato) inviabiliza o crédito tributário.*” Pedro Roberto DECOMAIN também analisa brevemente a questão do bem jurídico do contrabando e descaminho, e do possível enquadramento de uma ação delituosa nas atividades de importação ou exportação como descaminho ou nos crimes tributários (Lei 8.137/90). No STJ prepondera o entendimento da natureza fiscal do delito de descaminho. “*PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. DESCAMINHO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PAGAMENTO DO TRIBUTO ANTES DO OFERECIMENTO DA DENÚNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 34 DA LEI N.º 9.249/95. UBI EADEM RATIO IBI IDEM IUS. 1. Não há razão lógica para se tratar o crime de descaminho de maneira distinta daquela dispensada aos crimes tributários em geral. 2. Diante do pagamento do tributo, antes do recebimento da denúncia, de rigor o reconhecimento da extinção da punibilidade. 3. Ordem concedida.*” RIBAS, Lídia Maria Lopes Ribas. **Direito Penal Tributário** - questões relevantes. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 82-83. DECOMAIN, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 541- 551; STJ, HCnº 48.805/SP, rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, DJ 19/11/2007.

finalidades ou condições de instituição que se lhes põem, mesmo que todas essas exações possam de uma ou outra forma estarem vinculadas, em maior ou menor grau, aos objetivos fundamentais de um Estado Social e Democrático de Direito. Ademais, as contribuições previdenciárias são contempladas com disciplina específica no CP, mais um motivo para que mereçam atenção e estudo em separado. Os crimes funcionais, não tendo como enfoque a busca do Estado por recursos na sociedade em geral, está fora de nossos fundamentos até aqui alinhavados.

As contribuições previdenciárias, localizadas dentro das contribuições para a seguridade social, carecem de maiores detalhes. O STF já se manifestou sobre a natureza tributária dessas contribuições.⁴⁸¹ Importa-nos delimitar o alcance do que se entende por contribuições na dicção dos artigos 168-A e 337-A do CP.

No *caput* do art. 337-A do CP consta a expressão “ ... *contribuição social previdenciária* ...”, que entendemos – numa interpretação mais restrita - como a Contribuição Social do Empregador (art. 195, I, *a*, da CF) e a Contribuição Social do Trabalhador (art. 195, II, da CF).⁴⁸² Já o art. 168-A do CP tem diferente redação e, assim, maior alcance.⁴⁸³ Além das contribuições previdenciárias que reportamos pela leitura do art. 337-A do CP, devemos acrescentar pela apropriação indébita *previdenciária* do tipo especial previsto no art. 168-A do CP as contribuições instituídas pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, para o custeio dos regimes próprios de Previdência Social, nos termos do art. 149, § 1º, da CF, tendo como condição ainda que o regime próprio de previdência da pessoa jurídica de direito público seja administrado de forma descentralizada. Nesse último caso, da administração centralizada do regime próprio, há situação de simplesmente recursos orçamentários destinados a rubricas orçamentárias distintas, recaiando no art. 315 do CP.⁴⁸⁴ Portanto, por conta dos tipos especiais dos arts. 168-A e 337-A do CP estão excluídas do objeto

⁴⁸¹ STF, Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, de 01/07/1992, Rel. Min. Carlos Velloso; ANDRADE FILHO, **Direito Penal Tributário**, p. 62.

⁴⁸² Conforme capítulo 2, Seção 4.

⁴⁸³ BRASIL. Código Penal. O art. 168 do CP se reporta expressões como, no *caput* “... *deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes* ...”, no inc. I “ ... *contribuição ou outra importância destinada à previdência social* ...”, no inciso II “ ... *contribuições devidas à previdência social* ...” (grifamos).

⁴⁸⁴ DECOMAIN, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 496-497.

de tutela penal dos crimes tributários, em nossa investigação, a Contribuição Social do Empregador (art. 195, I, CF), a Contribuição Social do Trabalhador (art. 195, II, CF) e a Contribuição de Previdência do Funcionalismo Público Estadual, Distrital e Municipal (art. 149, § 1º, CF).

Sem pretensão de maior aprofundamento ou busca do número de efetivas ocorrências, arriscamo-nos a considerar que, em função de questões específicas, algumas contribuições especiais pouquíssimo visitam nossa justiça penal, mesmo que tecnicamente possível. São exemplos: a COSIP, em virtude do sistema de cobrança do tributo de forma casada com a fatura de energia elétrica – art. 149-A, § único, CF, que minimiza as questões de sonegação; as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, CF), tais como a contribuição-anuidade e contribuição sindical, pelos interesses recíprocos próximos entre os sujeitos ativo e passivo dessas exações. Contrariamente, são de grande interesse contribuições como COFINS, CSLL, PIS e as de intervenção no domínio econômico, as CIDE's.

Acatada ser inafastável em nosso estudo a adoção do paradigma do bem jurídico como ponto de partida, e já delimitado no contexto normativo nacional o que pretendemos ser uma área de clara incidência do bem jurídico a ser avaliado, podemos passar à análise da relevância penal das obrigações tributárias.

Seção 3 A relevância penal das obrigações tributárias

O que nos leva a concluir que devemos tutelar penalmente condutas dolosas que têm por objeto afastar o recolhimento dos tributos devidos ao Estado, ou seja, com base em quê e quais argumentos firmamos posição acerca do merecimento de pena? E, se não são todas as obrigações tributárias merecedoras da tutela penal, o que alça uma sanção do campo do Tributário ao Penal? Refletir sobre essas duas questões fundamentais é o nosso intento nesta seção.

A primeira pergunta é se é legítimo tutelar penalmente as obrigações tributárias (bens jurídicos transindividuais), cabendo somente duas respostas: sim ou não.

Muitos argumentos podem ser apresentados para seguir uma ou outra linha.

Simplesmente, cientes da existência de certas “*obsessões livremente assumidas*”⁴⁸⁵, decorrentes por certo da carga ideológica que apreendemos ao longo da vida, a síntese de Mancur OLSON bem apresenta nosso raciocínio:

nenhum Estado importante na história moderna foi capaz de se sustentar através de cotas voluntárias. (...) Fazem-se necessários os impostos – por definição, pagamentos compulsórios. De fato, como diz o velho provérbio, a necessidade de impostos é tão certa quanto a morte.⁴⁸⁶

Ainda a pergunta: a elevada importância dos tributos é suficiente a ponto de merecerem proteção penal?

É majoritário e pacífico o entendimento da necessidade da intervenção do Estado na atividade econômica, mas assim não se compadece a doutrina penal quanto ao uso do Direito Penal neste setor.⁴⁸⁷ Não será incomum nos depararmos com autores que defendem a descriminalização dos crimes econômicos, podendo ser reservado para tais ilícitos o âmbito administrativo.⁴⁸⁸ São acirrados os debates pela descriminalização ou não, em especial dos crimes fiscais, com defensores de ambos os lados.

Filiamo-nos à corrente que entende necessária a intervenção penal na atividade econômica.⁴⁸⁹ Atendidas razões de subsidiariedade e eficácia, dentro dos limites válidos para o Direito Penal clássico, nos posicionamos favoravelmente à tutela penal das obrigações tributárias.⁴⁹⁰ Respeitável e extensa é a lista de autores nacionais nessa

⁴⁸⁵ VIEIRA, A **Regra-Matriz de Incidência do IPI**, p. 28.

⁴⁸⁶ OLSON, Mancur. **A Lógica da Ação Coletiva**. São Paulo: Edusp, 1999. p.25.

⁴⁸⁷ RÍOS, Rodrigo Sánchez. Reflexões sobre o Delito Econômico e a sua Delimitação. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 775, 2000. p. 435.

⁴⁸⁸ Seguindo a concepção de um “Direito de Intervenção”, situado entre o Penal e o Administrativo. REALE JUNIOR, Miguel. Despenalização no Direito Penal Econômico: uma terceira via entre o crime e a infração administrativa? **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, nr. 28, 1999. p. 124.

⁴⁸⁹ A síntese de Anabela Miranda RODRIGUES é significativa: “*Bens jurídicos dignos desta protecção são, na verdade, tanto aqueles que surgem como concretização de valores jurídico-constitucionais ligados aos direitos sociais e à organização económica, como os que surgem como concretização de valores ligados aos direitos, liberdades e garantias.*”(sic) RODRIGUES, Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal, p. 181.

⁴⁹⁰ Por Nilo BATISTA, quanto à subsidiariedade: “*Ao princípio da intervenção mínima se relacionam duas características do direito penal: a fragmentariedade e a subsidiariedade. [...] a fragmentariedade se opõe a ‘uma visão onicompreensiva da tutela penal, e impõe uma seleção seja dos bens jurídicos ofendidos a proteger-se, seja das formas de ofensa’.* A subsidiariedade do direito penal, que

linha, dentre os quais citamos Heleno Claudio FRAGOSO, René Ariel DOTTI, Jose Roberto VIEIRA, Rodrigo Sánchez RÍOS, Andréas EISELE, Pedro Roberto DECOMAIN, Heloisa Estellita SALOMÃO, Luis Regis PRADO.⁴⁹¹

Para discursar acerca da tutela penal das obrigações tributárias é possível erigir um rol de argumentos a partir do auxílio de fundamentos, por exemplo, filosóficos⁴⁹², sociológicos⁴⁹³, econômicos⁴⁹⁴ ou jurídicos. Não é nosso intuito fazer tal investigação

*pressupõe sua fragmentariedade, deriva de sua consideração como 'remédio sancionador extremo', que deve portanto ser ministrado apenas quando qualquer outro se revele ineficiente; sua intervenção se dá 'unicamente quando fracassam as demais barreiras protetoras do bem jurídico predispostas por outros ramos do direito'". Sobre eficácia nos apoiamos em Anabela Miranda RODRIGUES: "E, em segundo lugar, que a referida legitimidade da criminalização só se alcança se os meios de natureza penal são aptos a tutelar, de modo eficaz, os bens ou valores que importa garantir." BATISTA, **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**, p. 85-90; RODRIGUES, Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal, p 181.*

⁴⁹¹ FRAGOSO, Heleno Claudio. O Novo Direito Penal Tributário e Econômico. **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal**, Rio de Janeiro, nr. 12, p. 67, jan-mar. 1966; DOTTI, A Criminalidade Econômica, p. 300; VIEIRA, Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS, p. 501; RÍOS, Reflexões sobre o Delito Econômico e a sua Delimitação, p. 438; EISELE, Andréas. A Reparação do Dano no Direito Penal Tributário. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito Penal Empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 11; DECOMAIN, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 30; SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 188; PRADO, Luis Regis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: RT, 2004. p. 399.

⁴⁹² Um ensaio com aspectos filosóficos sobre ofensividade em Direito Penal, conectando-se ao tema ligado ao Penal Tributário, pode-se ter em: "Filosofia e direito penal. Sobre o contributo crítico de um direito penal de base onto-antropológica". D'ÁVILA, **Ofensividade e Crimes Omissivos Próprios**, p. 41-55.

⁴⁹³ Exclusivamente a título de exemplo, circunscrevendo uma matriz teórica sociológica para o poder do Estado sobre os contribuintes, teríamos em Marx WEBER um ponto de referência inicial para, avaliando seu estudo, comparar àqueles que o contrapõem ou complementam. São elementos essenciais do Estado a **coação** e a **arrecadação** (possibilidade de apropriação e expropriação), exercida pelo seu **quadro administrativo**, este último com **poderes de governo** apropriados ou obtidos por delegação. **Constituição** de uma associação é "a probabilidade efetiva de haver submissão ao poder impositivo do governo existente, segundo medida, modo e condições"(p.31). E mais. "A uma associação de dominação denominamos **associação política**, quando e na medida em que sua subsistência e vigência de suas ordens, dentro de determinado território geográfico, estejam garantidas de modo contínuo mediante ameaça e aplicação de **coação física** por parte do quadro administrativo. Uma **empresa com caráter de instituição política** denominamos **Estado**, quando e na medida em que seu quadro administrativo reivindica com êxito o monopólio legítimo da **coação física** para realizar as ordens vigentes. Uma ação social, e especialmente a de uma associação, é 'politicamente orientada', quando e na medida em que tenha por fim a influência da direção de uma associação política, particularmente a **apropriação ou expropriação**, a nova distribuição ou atribuição de poderes governamentais [de forma não violenta (...)]".(p.34-35). WEBER, MAX. Teoria das Categorias Sociológicas (Primeira Parte). In: **Economia e Sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. 5ª ed. São Paulo: UNB, 2004. v. 1, p 30-35. (negritos e adaptações nossos)

⁴⁹⁴ Também, a título de exemplo, o estudo de Mancur OLSON. O autor afirma ser nota marcante – e de praticamente todas as organizações com um importante aspecto econômico - a promoção dos interesses de seus membros, que existem tipicamente para promover interesses comuns de grupos de indivíduos. Indivíduos racionais (de objetivos egoístas e não-egoístas) formam grupos de interesse,

multidisciplinar.⁴⁹⁵ Mas, por certo, tal empreendimento de porte é espaço aberto para futuros trabalhos. Restringindo-nos ao âmbito da disciplina jurídica, simplesmente apreenderemos o que está disposto no Direito Positivo, no espaço reservado à Dogmática Jurídica.⁴⁹⁶ E nos socorreremos da Constituição da República.

Já argumentamos anteriormente que o Direito Tributário, no Brasil, é essencialmente constitucional e, quanto ao Direito Penal, deve estar axiologicamente orientado pela atual Carta que celebra um Estado Social e Democrático de Direito. Nossa opção é fundamentalmente alçar argumentos a partir da vigente Constituição, quer dizer, partimos do Direito Positivo. Optar por ela não é desmerecer todos os demais estudos, mas sim ter como referência um ponto único e claro, cientes que em tal documento se contemplam as manifestações legítimas de uma sociedade em um dado momento histórico, vinculante a todos em determinado espaço.

sendo um deles os econômicos, para obtenção de benefícios coletivos que resultem em vantagens materiais para si próprios. O benefício coletivo é concedido a todos, indistintamente, tenha-se colaborado ou não para ele. Nem sempre é suficiente para levar cada membro de um grupo – entendido como uma organização – a contribuir para a obtenção do benefício coletivo somente com base no interesse comum desses mesmos membros do grupo. **O indivíduo racional, em certos casos, prefere que os outros membros do grupo paguem o custo da obtenção do benefício coletivo, logrando para si vantagens sem ter de gastar**, sobrelevando seu próprio bem-estar. Para aqueles membros do grupo cujo custo de produzir qualquer quantidade do bem coletivo **excede os benefícios irão pegar carona na ação dos indivíduos que investiram (que tiveram custo)** para a obtenção do benefício. Assim, o termo **carona** designa a atitude de indivíduos racionais e auto-interessados que, mesmo considerando desejável a obtenção de um benefício coletivo, não se dispõem a colaborar para ela, pois esperam que outros indivíduos o façam, preferindo que esses outros indivíduos arquem com as despesas da obtenção do benefício coletivo, para que, desta forma, possam se beneficiar das vantagens dele procedentes sem terem que aplicar recursos próprios. Caracterizadas as organizações de interesse comum capitalista, podemos concordar com OLSON que *“não há como evitar a sensação intuitiva de que algumas vezes grupos adequadamente pequenos se provêm de benefícios públicos.”*(p.34) OLSON, **A Lógica da Ação Coletiva**, p. 18 e ss. Sem muitas digressões é possível inferirmos que num Estado Social e Democrático de Direito devemos trabalhar para evitar essas “caronas”.

⁴⁹⁵ O autor argentino Luis Eduardo AGUIRRE, em um exemplar de estudo interdisciplinar congregando vários aspectos jurídicos e metajurídicos, conclui que devemos trabalhar o critério de seleção primária de bens jurídicos norteadores de uma proteção com maior ou menor rigor, bem como avaliar por que se produz esta situação merecedora de proteção. Observa que as condutas majoritariamente realizadas por classes sociais mais desfavorecidas recebem maior rigor sancionador e menor facilidade de aplicação de penas alternativas normalmente reservadas aos delitos voltados às classes elevadas. AGUIRRE, **Bienes Jurídicos y Sistema Penal**, p. 16-18, 196, 198.

⁴⁹⁶ Criticando análises por critérios que não os calcados na Ciência do Direito, Rodrigo Sánchez RÍOS assevera: *“Para isto, é preciso que se superem entre nós afirmações desprovidas de qualquer substância dogmática, como aquelas que defendem a descriminação dos crimes fiscais, com base na idéia simplista de que o Estado não pode punir, pois na verdade o Governo não aplica na ‘saúde, educação e segurança’ o dinheiro que arrecada do contribuinte”*. RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal**. Porto Alegre: Fabris, 1998. p. 34.

Pois bem, definido nosso ponto de partida, sendo as normas jurídicas resultado da interpretação do texto jurídico, vejamos o que nos orienta as normas constitucionais.

O Sistema Constitucional Tributário se organiza de forma a buscar essa riqueza na sociedade. Esta busca não se efetiva de qualquer forma, mas sob rígida atenção aos limites constitucionais ao poder de tributar, especialmente os por nós já destacados. Nos limites ao poder de tributar os princípios vistos foram: republicano, da segurança jurídica, da legalidade, da igualdade, capacidade contributiva, anterioridade, irretroatividade e competência tributária (capítulo 2, seção 2).

Já tivemos a oportunidade de avaliar as funções dos tributos (capítulo 2, seção 3). Argumentamos que tradicionalmente eles têm função de carrear recursos ao Estado. Mas não é só isso. Os tributos devem ser avaliados sob as perspectivas financeira, econômica e jurídica. Na vigente concepção de Estado exigida pelas demandas da sociedade, cumpre funções de intervenção no domínio econômico e de distribuição de riqueza, ou seja, nas palavras de Aliomar BALEEIRO, “*opera redistribuição através da despesa pública*”⁴⁹⁷. Há também classificação das funções dos tributos em fiscais, extrafiscais e parafiscais, da qual podemos abstrair caracteres de atuação simultâneos nas três perspectivas acima citadas. Misabel Machado Abreu DERZI já nos alertava da imprecisão dessa linha limítrofe nas funções.⁴⁹⁸

Em qualquer função alocada ao tributo, figura central sem o qual não se pode pensar o Direito Tributário, é certo que a aplicação dos recursos assim obtidos devem estar ligados ao cumprimento dos objetivos fundamentais do nosso Estado. Ora, só se busca transferir riqueza do particular ao Estado se este tiver objetivos a cumprir em prol desse particular que forma a sociedade. Tais objetivos estão em síntese na nossa Constituição, no artigo 3º, na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na busca do desenvolvimento nacional, da erradicação da pobreza, da redução da desigualdade social e regional. Mas não só isso. É todo um conjunto de valores constitucionalmente reconhecidos, tais como a função social da propriedade, educação, cultura, família, da proteção ao trabalho.

Uma sociedade solidária, conforme os objetivos fundamentais do Estado, é

⁴⁹⁷ BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 833.

⁴⁹⁸ Misabel DERZI em: BALEEIRO, *op. cit.*, p. 577.

fundamento constitucional primário para imposição tributária.⁴⁹⁹ O dever de pagar impostos é o preço que pagamos por uma comunidade organizada fundada na ideia de liberdade, ou seja, no respeito pelos direitos e liberdades fundamentais.⁵⁰⁰ Se relevarmos as espécies e subespécies de tributos, a solidariedade difusa é uma manifestação concreta quando do pagamento dos impostos, e no caso das contribuições especiais, há uma solidariedade dirigida a certos programas e finalidades já identificadas na instituição da exação de forma dirigida e vinculada.⁵⁰¹ Avaliando o alcance da tutela penal e da hierarquia de bens jurídico-penais, Maria Conceição FERREIRA DA CUNHA bem representa essa ideia de solidariedade, afirmando que *“quanto ao ambiente e economia, já se trata de bens no domínio econômico-social e, assim, de cariz supra-individual, expressão da dimensão solidarística das actuais Constituições de Estados de direito material (social).”*(sic)⁵⁰²

É ingênuo acreditar que a efetivação de todos esses compromissos constitucionais é possível se obter sem os necessários recursos financeiros, que se abra mão dos recursos dos tributos. Sendo tão importante assim cumprir tais compromissos (uma palavra melhor, dado ao que efetivamente nossas classes menos favorecidas observam, talvez seja “promessas”) constitucionais porque seria menos

⁴⁹⁹ Sobre solidariedade, citações de: SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 81, 123, 183; VIEIRA, *Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS*, p. 510-511; PRADO, **Direito Penal Econômico**, p. 402; BOGO, **Elisão Tributária**, p. 162-164; SABBAG, **Elementos do Direito Tributário**, p. 130; Em sentido contrário, Hugo de Brito MACHADO: *“Não estamos seguros de que a solidariedade social seja o sentimento que justifica o Estado. Tal sentimento pode ser o de necessidade de proteção, de segurança, em face exatamente da ausência de solidariedade humana.”* O mesmo autor, em outra obra: *“A relação tributária é, portanto, uma relação jurídica. Daí se tem de concluir que pagamos tributo em cumprimento a um dever jurídico, e não em cumprimento de um dever de solidariedade social.”* MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2008. p. 23; MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 51.

⁵⁰⁰ *“Ora, entre os deveres que suportam, desse ponto de vista estruturante, a nossa cidadania, temos o **dever de pagar impostos**, o qual, com vimos, mais não é do que o preço que pagamos por termos uma comunidade organizada baseada na idéia de liberdade, ou seja no respeito pelos direitos e liberdades individuais. Um dever que, é de recordar, se configura como um **dever-direito**, pois se, de um lado, impõe a todos os membros da comunidade contribuir para o seu suporte financeiro, de outro lado, confere-lhes o **direito de exigir do estado que todos os membros da comunidade sejam constituídos em destinatários desse dever** e, bem assim, que todos eles sejam efetivamente obrigados ao cumprimento do mesmo.”*(grifamos). NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: **Por um Estado Fiscal Suportável – estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almeida, 2005. p. 39.

⁵⁰¹ BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 598-599.

⁵⁰² FERREIRA DA CUNHA, **Constituição e Crime**, p. 324.

importante proteger o que dá substrato para assegurar o cumprimento de tais ordens?

Os objetivos fundamentais consignados em nossa Carta recorrentemente frequentam as sérias reflexões acerca da norma penal. Juarez TAVARES bem diagnostica: “*no fundo de toda norma penal, por exigência constitucional, derivada da proteção à dignidade da pessoa humana e dos objetivos fundamentais explicitados no art. 3º, subsiste a proteção de bem jurídico, como objeto concretamente apreensível.*”⁵⁰³

Não proteger seriamente o exercício da imposição tributária equivale a desmerecer aquilo que se promoverá com tais recursos, ou seja, a defesa da dignidade da pessoa humana e da liberdade, fundamentos de nosso Estado. Claro, as condições de obtenção de recursos (imposição tributária) deve operar nos mesmos níveis de garantia constitucional daquilo que se protegerá (dignidade e liberdade), sob pena de que a pessoa humana deixe de ser o centro para dar lugar ao Estado por si só, concepção inaceitável (e pensamos sepultada com o nacional-socialismo). Reconhecer a importância dessa proteção penal não leva ao endosso de excessos tanto de criminalização como no uso dos instrumentos de que dispõe o Direito Penal. Vicente Oscar DÍAZ, sintetizando relato das teses em favor e contra a criminalização tributária, se posiciona a favor da criminalização tributária, destacando a necessidade de atenção do Direito Penal ao princípio da *ultima ratio*, atenção às garantias consagradas nos direitos do homem, que se utilizem procedimentos próprios de um estado de direito, sem prepotência administrativa, advogando ainda a existência de tribunais especializados para ditos crimes.⁵⁰⁴

É inegável que a Constituição reconhece e disciplina os interesses meta-individuais (coletivos e difusos) ao tutelar juridicamente a busca de recursos pela via dos tributos sob limites e segundo valores constitucionais nela encartados. Traçando o mesmo raciocínio e convergindo na mesma conclusão que a nossa, a avaliação de Heloisa Estellita SALOMÃO⁵⁰⁵.

Luis Regis PRADO lembra que, da dimensão sociocultural do bem jurídico, a

⁵⁰³ TAVARES, Critério de Seleção de Crimes e Cominação de Penas, p. 79.

⁵⁰⁴ DÍAZ, Vicente Oscar. **Criminalización de Las Infracciones Tributárias**. Buenos Aires: Depalma, 1999. p.73-87.

⁵⁰⁵ SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 183-184.

criminalização/descriminalização é influenciada pelas regras axiológicas proeminentes em cada momento histórico. Portanto, “a idoneidade do bem jurídico está diretamente relacionada com o seu valor social.”⁵⁰⁶ Sobre essa influência social, não é demais relembrar a construção que faz Roberto LYRA acerca da antiguidade da criminalidade econômica e da respectiva influência desde a doutrina cristã no seio da comunidade, denotando nos primórdios a ligação entre o Direito Penal e a religião.⁵⁰⁷ Não descuramos que na nossa sociedade a repugnância social nesses crimes que correm tinta é menor do que naqueles que correm sangue.⁵⁰⁸ Inclusive esse é um argumento corriqueiro utilizado nos estudos para propor alternativas administrativas à sanção penal tributária.⁵⁰⁹

Misabel Abreu Machado DERZI, quanto à brandura para com os crimes fiscais, colhe manifestações e nos lembra termos como “*delitos de cavalheiros*”, “*esporte nacional*”, “*direito até para os homens de moralidade acrisolada*”, resgatados de estudos esparsos, e denuncia “*uma certa tolerância, uma certa cumplicidade de todos*”⁵¹⁰. Heleno Claudio FRAGOSO, em 1966, observava que no Brasil, assim como

⁵⁰⁶ PRADO, **Bem Jurídico-Penal e Constituição**, p. 96.

⁵⁰⁷ “**As primeiras idéias históricas sobre o objeto do que consideramos Direito penal foram de fundo religioso.** Pecado teria sido o equivalente a crime. A elaboração mais importante coube ao cristianismo. **Ela antecipou os pregões econômico-financeiros para os caminhos da justiça em geral.** Das escrituras descem sentenças como estas: ‘Aquele que oferece um sacrifício com os haveres dos pobres é como o que degola um filho na presença de seu pai. A vida dos pobres é o pão de que necessitam; aquele que lho tira é um homem sanguinário. Quem tira a alguém o pão que ganhou com seu suor é como aquele que mata o seu próximo. Aquele que derrama sangue e o que defrauda o jornaleiro são irmãos’ (‘Eclesiástico’, XXXIV, 24/27). ‘Não negarás a paga do indigente e do pobre, quer ele seja teu irmão, quer um estrangeiro, que mora contigo na terra, e está dentro de tuas portas, mas pagar-lhe-ás no mesmo dia o preço do seu trabalho antes do sol posto, porque é pobre, e com isso sustenta a sua vida; a fim de que ele não clame contra ti ao Senhor, e isto te seja atribuído a pecado’ (‘Deuteronômio’, XXIV, 14/15). (...) De Santo Agostinho: ‘Devemos combater o erro e não o homem que erra. Desejamos a correção e não a morte. Nada de crueldade; nada de desumanidade. Sem justiça os reinos se transformam em cavernas de ladrões e assassinos’”(grifamos). LYRA, Roberto. **Criminalidade Econômico-Financeira**. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 1-2.

⁵⁰⁸ HASSEMER, Perspectivas de uma moderna política criminal, p. 45.

⁵⁰⁹ “Assim, os delitos fiscais não estão revestidos com a aceitação da sociedade, a coletividade não se revolta contra o delinqüente tributário com a mesma força do que se levanta ao sinal de ataque a bens jurídicos de primacial relevância, é dizer a proteção à vida, integridade física, liberdade. (...) Essa proteção, diante do fato do tributo não gozar de patamar de bem jurídico penal, é assaz, mostrando-se a punição penal uma política do terror.” HUGO, Maicon Guedes. **Política Criminal do Direito Penal Tributário**: uma abordagem pela descriminalização substitutiva utilizando o Direito Administrativo Sancionador. Dissertação de Mestrado. UFPR, 2007. p. 96, 155.

⁵¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Da Unidade do Injusto no Direito Penal Tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, nr. 63, [1995?]. p. 217.

na Itália, a evasão fiscal como um ato de legítima defesa ou um esporte nacional, notando que o cidadão brasileiro *“não tem consciência de que o cumprimento da obrigação constitui um dever cívico, cuja transgressão ofende gravemente à economia pública, e, pois, interesses fundamentais da comunidade.”*⁵¹¹ René Ariel DOTTI cita a *“delinqüência dos respeitáveis, (...) designação que procura identificar atores que desfilam nos proscênios dos teatros da sociedade, inventores de novos teoremas do sucesso e usufrutuários de cláusulas atípicas de imunidade”*⁵¹². Entretanto, mesmo cientes dessa denunciada tolerância, daí não decorre desconhecer a lesividade à toda coletividade da conduta dolosa que tende a afastar as condições básicas (no caso, recursos advindos dos tributos) que permitem ao Estado social (*material*) cumprir seus objetivos encartados na Constituição.

Na doutrina estrangeira, a respeito do fundamento da criminalização e do bem jurídico protegido, observamos por Jose Casalta NABAIS o que se denomina movimento de “eticização” em relação à avaliação do ilícito tributário. Não é obstáculo à eticização o fato de os crimes tributários não corresponderem aos valores sociais pré-existentes, pois à criminalização não se assinala somente função passiva, mas ativa também, promotora de valores novos. A crescente eticidade do ilícito tributário se baseia na relevância ética que se atribui ao sistema fiscal como meio privilegiado de realizar justiça distributiva. A fundamentação ética, portanto, deve ser procurada no dever de cidadania que oferece suporte a este tipo de Estado, na ideia de cidadania fiscal. Essa última se manifesta em dois níveis, o político, com o cidadão no direito e dever de participar da vida pública da comunidade, e o financeiro, onde todos têm o dever de suportar financeiramente o Estado. Embora dever, caracterizado diretamente por uma posição passiva do contribuinte face ao Estado, reflexamente também configura posição ativa do contribuinte, no

direito de exigir do Estado que todos os membros da comunidade sejam constituídos em destinatários desse dever em conformidade com a respectiva capacidade contributiva e, bem assim, que todos eles sejam efectivamente

⁵¹¹ FRAGOSO, O Novo Direito Penal Tributário e Econômico, p. 67-68.

⁵¹² DOTTI, René Ariel. Algumas Reflexões sobre o “Direito Penal dos Negócios”. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 642. p. 269, 276, abril/1989. (destaque no original)

obrigados ao cumprimento do mesmo.(sic)⁵¹³

Desenvolvendo raciocínio que segue mesma trilha Susana AIRES DE SOUSA: *“É sobretudo através desta finalidade de justiça distributiva reconhecida ao sistema de impostos, que a maioria dos autores, apelando a uma ideia de eticização daquele sistema, fundamenta um discurso punitivo em matéria penal.”*⁵¹⁴

A questão da ética não é novidade entre nós, exemplos especificamente em artigos voltados aos crimes tributários, em Heleno Claudio FRAGOSO⁵¹⁵, Juarez TAVARES⁵¹⁶ e Jose Carlos TÓRTIMA⁵¹⁷.

Enfim, nosso testemunho, de pouca valia, procura socorro em abalizada doutrina, esta sim de grande valia. Pelo merecimento de sanção penal no campo tributário, dentre muitos, citamos Heleno Claudio FRAGOSO⁵¹⁸, Manoel Pedro PIMENTEL⁵¹⁹, Roberto LYRA⁵²⁰, René Ariel DOTTI⁵²¹, Pedro Roberto DECOMAIN⁵²²,

⁵¹³ NABAIS, José Casalta. Referência ao Direito Penal Fiscal. In: **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2008. p. 450-454.

⁵¹⁴ Além de Susana AIRES DE SOUSA, vide também Nuno POMBO. AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 251; POMBO, Nuno. O bem jurídico protegido pela norma incriminadora. In: **A fraude fiscal – a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões**. Coimbra: Almedina, 2007. p. 273.

⁵¹⁵ *“Esse tipo de ilícito [a incriminação da fraude fiscal], entre nós, não ofende o mínimo ético (...)”*(sic). FRAGOSO, O Novo Direito Penal Tributário e Econômico, p. 67.

⁵¹⁶ *“a norma que ele [o legislador] pretende produzir represente um meio ético de substituição da resposta animal pela ordem conscientemente acatada. O conteúdo ético (...) pressupõe, portanto, que a observância da norma penal seja fisicamente possível, que se harmonize com a ordem objetiva dos objetos que quer regular, que se vincule ao homem como pessoa, não estabeleça contradições na sua valoração e seja produto do exercício da cidadania, isto é, que seu conteúdo possa ser internalizado por todos como resultado da mais ampla participação social.”* TAVARES, Critério de Seleção de Crimes e Cominação de Penas, p. 85.

⁵¹⁷ *“Pese embora a nova, tanto quanto passageira – esperemos, ofensiva do discurso neoliberal ultra-conservador, clamando pela suicida abolição da rede de proteção social, como corolário de drásticos cortes de impostos, a **eticização do Direito Penal Tributário, plasmado no dever moral de solidariedade social**, é um dado adquirido em quase todos os quadrantes do mundo.”*(sic, grifamos). TÓRTIMA, Jose Carlos. Despenalização do Delito Fiscal? In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 483.

⁵¹⁸ Em 1966: *“Estamos convencidos de que a incriminação da fraude fiscal constitui, num país como o nosso, importante elemento de uma séria política tributária”*. FRAGOSO, O Novo Direito Penal Tributário e Econômico, p.67.

⁵¹⁹ Em 1973: *“Se é verdade que o legislador deve ser prudente e parcimonioso na incriminação de condutas fiscais ilícitas, menos certo não é de que há necessidade de proteger-se a política financeira do Estado, sub specie tributação, contra condutas graves, que atentem contra a sua boa execução e regularidade”*. PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: RT, 1973. p. 122.

⁵²⁰ Em 1978: *“Se a multa é ineficaz para os ricos, e a ‘prisão é imprópria’, como sustentam seus serviços, o ilícito penal não será realmente penal. (...) Al Capone nada sofreu pelos seus crimes, mas o Estado, impotente para contê-lo e puni-lo, conseguiu cobrar sua parte na renda do banditismo todo-poderoso –*

Misabel de Abreu DERZI⁵²³, Rodrigo Sánchez RÍOS⁵²⁴, Anabela Miranda RODRIGUES⁵²⁵, Heloisa Estellita SALOMÃO⁵²⁶ e Luiz Regis PRADO⁵²⁷.

a sonegação e outros crimes fiscais, com suas conseqüências penais. Só funcionaram a 'polícia tributária', a 'justiça fiscal'". LYRA, **Criminalidade Econômico-Financeira**, p. 3, 48.

⁵²¹ Em 1985: "A respeito do tema da tipificação dos ilícitos econômicos já tivemos ensejo de sustentar que as dificuldades teóricas para conceituar e delimitar o Direito Penal Econômico não devem impedir o processo de tomada de consciência e de ação sobre a necessidade de realizar uma justiça sócio-econômica mais digna, para que o Direito Penal deixe de ser – como ainda profundamente o é – um Direito dos pobres, não porque os tutele e proteja, mas sim porque sobre eles, exclusivamente, faça recair a sua força e seu rigor". DOTTI, *A Criminalidade Econômica*, p. 300.

⁵²² De 1994 é a 1ª edição, mantém sua posição na 4ª edição em 2008 pela legitimidade da tutela penal nos crimes tributários, entendendo que no não pagamento dos tributos há algo a mais que deixa de ser atendido. Assumindo o autor que na mensagem a seguir nota-se um certo sabor panfletário, entendemos que o teor dela traduz muito do que envolve os crimes tributários: "Sonegação fiscal é crime e mata. Mata bebês em porta de hospital. Mata o desenvolvimento sócio-cultural e afetivo de crianças em situação de risco, por insuficiência do atendimento público. Mata idosos de desalento e desatenção. Mata a possibilidade de uma vida digna de todos os que vivem nas ruas. Às vezes, a sonegação mata essas pessoas até mesmo de frio. Mata as vítimas de latrocínio, porque o Estado não tem recursos suficientes para a área de segurança pública. Mata as possibilidades de desenvolvimento cultural das crianças, por falta de escolas. Mata de cansaço os que necessitam de transporte público. Mata por verminose as crianças que não possuem água tratada ou sistema de coleta de esgoto em suas casas. Mata os rios, porque efluentes de toda sorte lhes são lançados, porque as Administrações Públicas não dispõem do necessário para evitar esse encerramento da vida de nossos cursos d'água. A sonegação ajuda a matar as esperanças do nosso povo pobre e sofrido. Enfim, a sonegação ajuda a matar a decência e a esperança na observância do princípio constitucional da igualdade. O Ministério Público adverte: 'a sonegação mata!'" DECOMAIN, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 81-82.

⁵²³ Em 1995(?): "Todos aqueles que fraudam e sonegam a lei tributária, agindo desonestamente, prejudicam a sociedade inteira, a comunidade como um todo e os contribuintes que pagam. Por isso, na lei brasileira e na estrangeira de modo geral, essa conduta anti-social é considerada criminosa e punida com penas privativas de liberdade. Assim, é prioridade atual, não só em nosso País, como nos países industrializados, o combate à sonegação e à fraude fiscal". DERZI, *Da Unidade do Injusto no Direito Penal Tributário*, p. 217.

⁵²⁴ Em 1998: "A experiência comparativa irá demonstrar, desta forma, que um sistema tributário justo, inspirado nos princípios básicos da igualdade e da capacidade contributiva, passa necessariamente pela repressão do crime fiscal". RÍOS, **O Crime Fiscal**, p. 35.

⁵²⁵ Em 2000: "É através da cobrança de impostos que o Estado realiza em grande parte os objectivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe. É sabido que ao Estado hoje cabe assegurar ao cidadão não só a liberdade de ser como a liberdade para ser. E a satisfação de prestações necessárias à existência do indivíduo em sociedade deve ser garantida pelo Estado ao mesmo nível que a protecção dos seus direitos fundamentais, quando estiver em causa a lesão ou perigo de lesão dos interesses ou valores aí contidos – o que vale por dizer, ao nível penal"(sic). RODRIGUES, *Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal*, p. 181.

⁵²⁶ Em 2001: "A arrecadação tributária (...) representa um valor superindividual, com relevância constitucional e indiretamente reconduzível à pessoa humana, tendo aptidão, portanto, para a sua tutela mediante o emprego da sanção penal, ou seja, sob o ângulo do merecimento da pena." SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 220-221.

⁵²⁷ Em 2004: "A tutela penal da ordem tributária se encontra justificada pela natureza supra-individual, de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias

Jose Paulo BALTAZAR JUNIOR assevera: “*Em suma, há aqui [Crimes contra a Ordem Tributária] merecimento ou dignidade de pena, por se cuidar de bens jurídicos protegidos constitucionalmente, e necessidade, pela insuficiência de outras sanções*”, lembrando que disso não decorre ignorar que a justa distribuição da carga tributária e controle de gastos públicos muito contribuiriam para a formação de uma consciência fiscal, diminuindo a sonegação.⁵²⁸ De fato, acatar como devida a tutela penal, no caso, às obrigações tributárias, não nos pode afastar de atentarmos para as causas da criminalidade e, mesmo que não adentremos na análise de tais causas, não deixamos de vislumbrar a questão, a nós lembrada por Raúl CERVINI.⁵²⁹

Em que pese não acatarmos a tese contrária - aquela que entende duvidosa ou não merecedora de tutela penal o conteúdo do campo econômico ou especificamente o tributário - não desconhecemos tais estudos.⁵³⁰ Entretanto, manifestações calcadas em

que darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais.” PRADO, **Direito Penal Econômico**, p. 399.

⁵²⁸ BALTAZAR JUNIOR, Crimes Contra a Ordem Tributária, p. 418.

⁵²⁹ “Por isso, em vez de proporcionar mais polícia, tribunais e mais prisões, é preciso antes de mais nada que o sistema consolide os elementos de que dispõe e estabeleça um funcionamento integrado e garantidor. (...) é evidente que os benefícios não surgirão apenas pelas altas somas de recursos alocadas ao sistema penal nacional, mas sim combatendo a marginalidade estrutural, quer dizer, as causas básicas de nossa criminalidade. (...) Em síntese, os recursos escassos não devem ser dispersos atacando-se as conseqüências, quando são imprescindíveis para diminuir as causas da criminalidade.” CERVINI, Raúl. Crise Fiscal e Custo do Crime como Fator Desinstitucionalizador. In: **Os Processos de Descriminalização**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2002. p. 74-75.

⁵³⁰ Citamos alguns exemplos: Winfried HASSEMER, com o que chama de Direito de Intervenção, um ramo situado entre o Direito Penal e o Administrativo, que não aplique as pesadas sanções daquele, especialmente quanto à pena privativa de liberdade e tenha, concomitantemente, garantias menores que as do Direito Penal tradicional; similarmente, Jesús-María Silva SÁNCHEZ, com um Direito em “velocidades”. Na linha do Direito de Intervenção: Miguel REALE JUNIOR e Cezar Roberto BITENCOURT. Ainda, por outras argumentações similares: Hugo de Brito MACHADO, Ives Gandra Silva MARTINS e Cinthia Rodrigues Menescal PALHARES. Na Universidade Federal do Paraná, dissertações de Maicon Guedes HUGO e Letícia POHL. HASSEMER, Perspectivas de uma moderna política criminal, p. 49; SÁNCHEZ, **A Expansão do Direito Penal**, p. 148; REALE JUNIOR, Despenalização no Direito Penal Econômico, p. 128; REALE JUNIOR, Miguel. Ilícito administrativo e o *jus puniendi* geral. In: PRADO, Luis Regis (Coord.). **Direito Penal Contemporâneo: estudos em homenagem ao Professor José Cerezo Mir**. São Paulo: RT, 2007. p. 97; BITENCOURT, Cezar Roberto. Princípios Garantistas e a Delinquência do Colarinho Branco. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, n. 11. p. 127, jul./set. 1995; MACHADO, Hugo de Brito. Ilícito Tributário. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, nr. 709. p. 294, nov./1994; MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p.111-114; MARTINS, Ives Gandra Silva. **Da Sanção Tributária**. São Paulo:Saraiva, 1980. p. 14-15; MARTINS, Ives Gandra Silva (Coord.). Crimes contra a Ordem Tributária. In: **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT, 1995. p. 17-22; PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários: uma Visão**

argumentações genéricas almejando-se criminológicas, sem utilização de métodos científicos de avaliação dos fundamentos ou decorrentes de percepções próprias de um dado momento, em que pese nosso respeito aos autores que esporadicamente delas fazem uso, tais argumentações não serão por nós relevadas.⁵³¹ Desabilitando a utilização desta última espécie de argumentos preponderantemente vitimológicos como fundamento de análise – em regra, para descriminalizar ou despenalizar – nos crimes contra a ordem tributária nos bastamos com a crítica empreendida de Andreas

Prospectiva de sua Despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2004. p. 184; HUGO, **Política Criminal do Direito Penal Tributário**, p. 6, 157-159; POHL, Letícia. **Dignidade penal e carência de tutela penal nos crimes de omissão de recolhimento de tributos**. Dissertação de Mestrado. UFPR, 2003. p. 83-84.

⁵³¹ Para Ives Gandra da Silva MARTINS, com a imposição como uma norma de rejeição social, e relevando o mau uso da verba arrecada com os impostos e tendo na carga tributária efeito próximo ao do confisco, a sonegação justifica-se como resistência do contribuinte contra a espoliação perpetrada pelo Estado. Por Hugo de Brito MACHADO, pelas lições de Gonzalo Rodríguez MOURULLO, o fundamento da pena criminal compreende que o ilícito tributário poderia ter justificação ética ou utilitarista. Continua aquele autor analisando o caso brasileiro. Não tendo o ilícito tributário “nenhum” fundamento moral, não tem dúvida de que a criminalização do inadimplemento de obrigações tributária representa um terror penal para satisfação dos tributos, ou seja, tem fundamento utilitarista. Afasta o fundamento moral (justificação ética) com o seguinte: nosso sistema tributário é injusto, e o fisco “costuma” descumprir seus deveres com o contribuinte, tendo “pouco ou nenhum” apreço por este, desestimulando o contribuinte a cumprir suas obrigações, ao que se junta a necessidade de reforma do sistema tributário que entre outros aspectos, leva a concluir que ele – o sistema tributário – não é merecedor do respeito de todos. Aduz, ainda, ausência de fundamentos morais para criminalização, em virtude de: os serviços públicos que são “sempre” deficientes; os maus exemplos dados pelos governantes não raras acusações de corrupção e ocorrência de impunidade; tratamento tributário “extremamente” injusto – com concessão de benesses imorais a grupos econômicos; problemas de afronta às garantias constitucionais – direito ao silêncio, inviolabilidade de domicílio da empresa, provas ilícitas –; e incremento à corrupção – criminalizar a infração tributária instrumentaliza o agente do fisco a causar maior mal, ensejando-lhe a possibilidade de cobrança de propina de montante mais elevado –; outros em linha similar. Rodrigo Fernando de Freitas LOPES, partindo da premissa da baixa legitimidade do exercício do poder do Estado-Nação em razão do seu desajustamento do modelo de dominação racional burocrática se considerada a realidade social do fim do século, vê no crime de sonegação fiscal ligação direta com a crise do Estado, sendo o tributo o maior encargo dos particulares. Com isso, a sonegação fiscal é institucionalizada pelo próprio Estado, por atos inconsequentes e irresponsáveis do Governo. “*A tremenda injustiça fiscal reinante no Brasil é que incentiva a sonegação fiscal e a mantém até hoje*”. Célio Armando JANCZESKI, na mesma toada de argumentação, compreende que na prática, no contexto que se põe, se justificaria na sociedade a *legítima defesa contra o abuso*. O autor não tem dúvida que “*parte considerável da arrecadação é utilizada para a manutenção do poder dos governantes*”. MARTINS, Crimes contra a Ordem Tributária, 17-22; MOURULLO, Gonzalo Rodriguez. **Presente y futuro del delito fiscal**. Madri: Civitas, 1974. p. 24-25 *Apud* MACHADO, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 202; MACHADO, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 201-213; LOPES, Rodrigo Fernando de Freitas. **Crime de Sonegação Fiscal: a Crise do Estado como Causa de Exclusão da Culpabilidade**. Curitiba: Juruá Editora, 2002. p. 15, 56-58; JANCZESKI, Célio Armando. Crimes fiscais: tipo e elementos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT’ANNA, Carlos Soares (Coords.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 67-68.

EISELE.⁵³²

Não temos dúvidas quanto à legitimidade da tutela penal às obrigações tributárias. Não houvesse legitimidade da tutela penal, ante ao criminalizar o caminho seria descriminalizar, termo cujo conteúdo apreendemos por René Ariel DOTTI, nos alertando que acerca dos crimes financeiros – aí incluídos os fiscais – já nas XIII Jornadas Franco-Belga-Luxemburguesas (abril de 1973) manifestou-se a necessidade de revigorar as punições dos delitos contra o Fisco, citando autores e obras da época nesse sentido.⁵³³ Que se diga necessário não haver mesmo dúvidas, pois no dizer de

⁵³² O objeto de proteção da norma penal é o bem jurídico da vítima. Nos crimes contra a ordem tributária, o Estado é o titular direto e imediato e a sociedade o titular indireto e mediato desse bem jurídico. Daí, Carlos Martínez PEREZ afirmar que na evasão tributária o “autêntico” sujeito afetado é a coletividade. Na inversão que se tenta quando o autor do delito tributário pretende-se vítima – no caso do Estado e da sociedade – observa-se a aplicação de uma estratégia de neutralização por exclusão da própria responsabilidade pelo fato. São retóricos e inadequados metodologicamente os argumentos vitimológicos – por exemplo, o argumento da dimensão da carga tributária, a negação da natureza criminal da evasão tributária, a alegação de ineficácia da fiscalização e generalização da evasão - como instrumentos neutralizantes (técnicas de neutralização) da reprovabilidade do fato, carentes que são de investigação empírica e do uso de métodos sociologicamente adequados, configurando por tal mera opinião. Uma estratégia para deslegitimar a tutela penal elidindo o significado social dos delitos econômicos consiste em dividir o Direito Penal em categorias. Na passagem do Estado Liberal ao Social e Democrático de Direito, pessoas que no plano jurídico eram comumente vítimas passam a serem autores de delitos, causando reação naqueles que se identificam com os autores do modelo de delitos econômicos e daí, propostas na diferenciação do delinquente econômico: Winfried HASSEMER com um “Direito de Intervenção”, intermediário entre o Direito Penal e o Administrativo, este similar ao proposto por Jesús-María SILVA SÁNCHEZ num direito posto metaforicamente em “velocidades”, cindindo a criminalidade característica do Estado Liberal da correspondente ao Estado Social. Outra estratégia é enfatizar deficiências estatais como justificativa para excluir o controle estatal de certas relações sociais, ou seja, uma estratégia utilitarista, cujo objetivo no contexto concreto e específico é evitar a condenação de um acusado em um âmbito amplo ou de qualquer pessoa pela prática de conduta similar. Tais argumentações aspirando serem vitimológicas para justificar a prática de delitos contra a ordem tributária são inadequadas porque eticamente intolerável em um Estado Social e Democrático, equivocadas pois os fatores que são efetivamente motivos da prática da conduta não a justificam no âmbito sócio-cultural e os aspectos que teoricamente seriam empregados para justificar não são fatores criminógenos. Jose Carlos TÓRTIMA empreende análise similar, sinteticamente, considerando a premissa da rejeição social casuística. EISELE, Andreas. **Crítica ao Direito Penal Tributário Brasileiro**. Blumenau: Acadêmica, 2007. p. 13-31; TÓRTIMA, Despenalização do Delito Fiscal?, p. 480-481.

⁵³³ “**Descriminalizar** significa abandonar a incriminação de certos fatos ou fazer com que uma infração perca o seu caráter criminal. (...) Não se trata de providência de mera oportunidade ou de objetivos pragmáticos, visando atenuar crises da justiça. [Temos] (...) a descriminalização legal (relativamente rara e à qual se segue, normalmente, um reforço de incriminação) e a discriminação de fato, que resulta de insuficiência da reação social, da erosão da repressão ou da transformação do regime de execução das penas.(...) As transformações dos valores éticos e sociais que determinam o processo de descriminalização também impõe o movimento reverso [a **criminalização**]. (...) [O crime do colarinho branco] **tem sido objeto de criminalização internacional**.”(adaptamos, grifamos) DOTTI, René Ariel. Descriminalização e Criminalização (duas tendências no âmbito da reforma). In: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 24, p. 73-74; 81-

Everardo da CUNHA LUNA, “*havendo dúvida, melhor descriminalizar.*”⁵³⁴

Em uma sociedade constitucionalmente estruturada, dirigida ao Social, cujas metas a história já comprova não ser possível atingir sem intervenção na economia, é essencial a proteção do Direito Penal aos novos bens jurídicos erigidos em decorrência dos interesses da sociedade. Não cabe levantar a bandeira da descriminalização nesse campo. É o caso do Brasil. Essa é avaliação de Márcia Dometila Lima de CARVALHO⁵³⁵. Não é outra a percepção de René Ariel DOTTI, cuja reflexão que tem duas décadas se impõe pela atualidade:

É fundamental salientar que embora reconhecida a necessidade de se limitar o âmbito de ação do Direito Penal, reservando-se as suas formas de reação para as hipóteses mais graves de lesão, seria de todo inconveniente reduzir-se demasiadamente a sua possibilidade de controle. Com efeito, na criminalidade dos negócios se manifestam fatores e ordem complexa e violações que se caracterizam como forma de desobediência ativa e passiva de normas da Administração que exigem a atuação jurisdicional penal. Tal intervenção é estimulada pela orientação constitucional recente em nosso País que conferiu ao Poder Judiciário maiores e melhores condições para exercer a sua missão de garantia individual e coletiva.⁵³⁶

Estarmos firmes no caminho da tutela penal às obrigações tributárias não quer dizer que acatamos que toda e qualquer infração tributária deva ser alçada pela proteção penal. Nem toda obrigação tributária descumprida carece da tutela penal. Por tal, delimitemos a quais obrigações tributárias estamos nos referindo, bem como quais são os aspectos de diferenciação da infração administrativa do ilícito penal, ou seja, dediquemo-nos à segunda pergunta inicialmente proposta para esta seção.

O simples descumprimento de deveres instrumentais (na doutrina também na aceção de obrigações tributárias acessórias – vide capítulo 2, seção 3), que não possuem cunho patrimonial, não compõe parte do campo de interesse penal dos crimes contra a ordem tributária.

O caput do artigo 1º, Lei 8.137/90, faz referência ao tributo (suprimir ou reduzir *tributo*, ou *contribuição social...*), e o inciso I do art. 2º quanto ao inadimplemento

84.

⁵³⁴ CUNHA LUNA, Everardo da. Descriminalização. In: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 24, p. 52.

⁵³⁵ CARVALHO, **Fundamentação Constitucional do Direito Penal**, p. 103.

⁵³⁶ DOTTI, Algumas Reflexões sobre o “Direito Penal dos Negócios”, p. 275.

fraudulento da obrigação acessória (“Art 2º - *Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo*”). Nesta última tipificação, segundo Andreas EISELE, deve haver um dolo específico por parte do agente, uma vontade consciente dirigida com o fim de suprimir ou reduzir tributo devido, “*um elemento subjetivo doloso na modalidade específica, consistente em fraudar o fisco para proporcionar a evasão tributária.*”⁵³⁷ Lembrando os dizeres de Roque Antonio CARRAZZA, os “*deveres instrumentais tributários não se confundem com os tributos. Apenas, por assim dizer, documentam a incidência ou não-incidência.*”⁵³⁸

Segundo Misabel Abreu Machado DERZI, um dos dois núcleos cumulativos para se configurar os crimes contra a ordem tributária é a existência de tributo a pagar, em virtude da necessária *supressão ou redução de tributo* (conforme art. 1º, caput, da Lei 8.137/90). Não há crime tributário sem que, simultaneamente, haja transgressão a um dever tributário. Mas a recíproca não é verdadeira. O descumprimento de um dever instrumental, mesmo sendo uma infringência de norma tributária, não configura fato delituoso, se inexistir tributo a pagar. Compreender o injusto penal enseja partir da compreensão do injusto tributário e, por tal, as espécies penais (como a sonegação fiscal) são complementadas pelas normas tributárias. Daí fala-se em normais penais em branco ou a serem complementadas por outro ramo jurídico. Portanto, do fenômeno de integração e complementação jurídica recém aduzida, ou seja, da unidade do injusto penal-tributário, que o *mero descumprimento* de dever tributário não alcança o tipo penal dos crimes contra a ordem tributária.⁵³⁹

Hugo de Brito MACHADO utiliza a expressão *inadimplemento de obrigação acessória* diferentemente da *inadimplemento fraudulento de obrigação acessória*, cujo qualificativo *fraudulento* quer indicar conduta guiada pelo dolo específico, em virtude de que “o *inadimplemento de obrigação acessória* somente configura crime de que se

⁵³⁷ EISELE, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 152.

⁵³⁸ CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 333.

⁵³⁹ DERZI, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 212-217.

*cuida quando qualificado pela intenção de suprimir ou reduzir tributo.*⁵⁴⁰ Quanto à inaplicabilidade de sanção penal aos deveres instrumentais, para Heloisa Estellita SALOMÃO “as obrigações tributárias acessórias não possuem relevância constitucional própria, que lhes autorize a tutela penal autônoma.”⁵⁴¹

Concluimos que o *mero* descumprimento de um dever instrumental, ausente o dolo específico de suprimir ou reduzir tributo, não tem condições se enquadrar no alcance dos crimes contra a ordem tributária, segundo a Lei 8.137/90.

Também o *simples* inadimplemento da obrigação tributária principal não está no campo da tutela penal, como à primeira vista poder-se-ia depreender do art. 2º, II da Lei 8.137/90 (“Art.2º - Constitui crime da mesma natureza: ... II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;”).

No Brasil não há prisão civil por dívidas, exceção pelo inadimplemento de pensão alimentícia e do depositário infiel (art. 5º, LXVII, CF).⁵⁴² Para Misabel Abreu Machado DERZI não ocorrendo prática dolosa de atos ou omissões específicas, fraudulentas ou desonestas, nem retenção-desconto ou recebimento de tributo devido por terceiro, mesmo que haja a existência de tributo a pagar, não há como configurar crime contra a ordem tributária. Não há, portanto, prisão pela mera ausência de pagamento do tributo.⁵⁴³ Seguindo o mesmo raciocínio, Roberto LYRA já bem advertia: “Trata-se de iludir, de fraudar, em suma de sonegar. O conceito jurídico-penal de sonegação é inconfundível. A incriminação pelo não pagamento em si importaria o regresso à arqueologia absolutista. Prisão por dívida”⁵⁴⁴. Também para Jose Frederico MARQUES “a causa do encarceramento ou custódia não residirá no inadimplemento do devedor, e sim, numa conduta típica ou delituosa, levada a efeito antijuridicamente e de modo culpável.”⁵⁴⁵(sic) Alécio Adão LOVATO nota que a intenção fosse – o que não é – punir penalmente o mero inadimplemento de um tributo, o legislador teria omitido no

⁵⁴⁰ MACHADO, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 377.

⁵⁴¹ SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 195.

⁵⁴² DOTTI, **A Tutela Penal dos Interesses Coletivos**, p. 69.

⁵⁴³ DERZI, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 217.

⁵⁴⁴ LYRA, **Criminalidade Econômico-Financeira**, p. 60.

⁵⁴⁵ MARQUES, **Direito Penal Tributário**, p. 27.

texto legal a expressão “*cobrado ou descontado*”, pois a reprovabilidade não está centrada no não-pagamento, mas no cobrar ou descontar, sem posteriormente recolher ao Estado.⁵⁴⁶ No mesmo sentido, afastando a punibilidade penal pelo mero inadimplemento do tributo, Edmar Oliveira ANDRADE FILHO⁵⁴⁷ e Hugo de Brito MACHADO⁵⁴⁸. Também na doutrina estrangeira é pacífico encontrar tal conclusão.⁵⁴⁹ Ainda, calha ter clara a atipicidade da conduta de apropriação indébita no caso de inadimplemento do ICMS ou do IPI, como bem esclarecem Roque Antonio CARRAZZA⁵⁵⁰ e Jose Roberto VIEIRA⁵⁵¹, respectivamente.

Anteriormente já versamos sobre a existência do Direito Penal Clássico e Moderno, dentro deste o Penal Econômico e, aí englobado, o Penal Tributário (capítulo 1, seção 1). Continuaremos desse ponto, agora avaliando a distinção entre os campos do Direito Tributário Penal e do Direito Penal Tributário.

Jose Frederico MARQUES leciona que “*o Direito Tributário Penal tem por objeto as sanções estatuídas para o ilícito tributário, enquanto que o Direito Penal Tributário focaliza o ilícito tributário que complementarmente também é ilícito penal.*”⁵⁵² Dessa forma, o Direito Tributário Penal está para o Direito Tributário como o Direito Penal Tributário está para o Direito Penal, ou seja, “*a infração apenas tributária constitui objeto do Direito Tributário Penal, enquanto que o ilícito tributário tipificado como fato punível vem a ser objeto do Direito Penal Tributário.*”⁵⁵³ Na mesma linha, Edmar Oliveira ANDRADE FILHO⁵⁵⁴. Há, entretanto, quem negue a existência do campo jurídico do Direito Penal Tributário.⁵⁵⁵

⁵⁴⁶ LOVATTO, **Crimes Tributários**, p. 128.

⁵⁴⁷ ANDRADE FILHO, **Direito Penal Tributário**, p. 191.

⁵⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002. p. 21.

⁵⁴⁹ Exemplo: “*Corresponde advertir uma vez más, que el simple incumplimiento en el pago de un tributo nunca puede dar lugar a hechos ilícitos.*” DÍAZ, **Criminalización de Las Infracciones Tributárias**, p. 168.

⁵⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e os crimes contra a ordem tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda e ICMS** – problemas jurídicos. São Paulo: Dialética, 1995. p. 134.

⁵⁵¹ VIEIRA, Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS, p. 534.

⁵⁵² MARQUES, **Direito Penal Tributário**, p. 12-13.

⁵⁵³ MARQUES, *idem*, p. 14.

⁵⁵⁴ ANDRADE FILHO, *op. cit.*, p. 36.

⁵⁵⁵ Exemplos: por Luiz Alberto MACHADO “*concluo que nem há Direito Penal Tributário, nem Direito*

Subsiste a busca de critérios determinantes da distinção entre as infrações tributárias e os ilícitos tributários.

Jose Roberto VIEIRA aponta que alguns, na doutrina, rejeitam uma discriminação substancial, tendendo para critérios formais da autoridade, critérios formais da sanção, ou outros aspectos formais da autoridade e sanção. Mas alerta que adotar como critério de distinção a sanção ou autoridade, ou ambos, é realizar uma inversão lógica, cujos efeitos condicionam as causas, denunciando, por fim, a “*instabilidade e a insegurança desse critério formal indireto*”⁵⁵⁶. Acrescenta, ainda, que para uma extensa doutrina não há distinção ontológica ou qualitativa entre infração tributária e o ilícito penal. Misabel Abreu Machado DERZI lista ampla doutrina nesse último sentido.⁵⁵⁷

Segundo Nelson HUNGRIA, a busca de critérios para essa diferenciação é inócua, em virtude de não serem os caracteres ontológicos que os classificarão. Entende aí perpassar um juízo de política criminal cujo grau de reprovabilidade do ilícito penal é maior que o da infração tributária, devendo aquele por tal receber maior punição.⁵⁵⁸ Anibal BRUNO também reconhece que a dessemelhança é antes uma questão de grau que de essência.⁵⁵⁹ Para Jose Roberto VIEIRA, quanto ao critério para julgá-las merecedoras de maior ou menor severidade no tratamento, penalizando-as ou não, há muito tempo a doutrina tem que são “*razões exclusivamente de política criminal*”⁵⁶⁰. Não por menos Jose Frederico MARQUES afirma ser a sanção jurídica (*sanctio iuris*) “*o preceito sancionador que faz do ilícito tributário um ilícito penal.*”⁵⁶¹

Parece-nos que a discussão do que faz a infração (administrativa, civil etc.)

Tributário Penal: apenas Direito Penal. Como, com relação ao estabelecimento da relação obrigacional tributária, há apenas Direito Tributário.”; também, Wagner BALERA que entende “*não existe um Direito Penal Tributário*”. MACHADO, Dos Crimes contra a Ordem Tributária, p. 260; BALERA, Wagner. Direito Penal Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nr. 63, [1995?]. p. 239.

⁵⁵⁶ VIEIRA, Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS, p. 504.

⁵⁵⁷ DERZI, Crimes contra a Ordem Tributária, p. 216.

⁵⁵⁸ HUNGRIA, Nélson. **Comentários ao Código Penal**. 3ª ed. Vol.1, Tomo 2. Rio de Janeiro: Forense, 1955. p. 33.

⁵⁵⁹ BRUNO, **Direito Penal**, p. 280.

⁵⁶⁰ VIEIRA, *op. cit.*, p. 505.

⁵⁶¹ MARQUES, **Direito Penal Tributário**, p. 15.

passar a ilícito (penal) ainda não chegou ao fim, apesar de todo o esforço de muitos de desvelar tal essência. Sim, positivar certa sanção como penal fará com que a infração então ingresse no severo mundo jurídico-penal. Entretanto, perguntamos: o que embala essa positivação? Pergunta simples cuja exumação dos tantos escritos na doutrina excede, novamente, ao que nossas breves páginas se propõem a discorrer.

O elemento indicador da intensidade do grau de reprovabilidade acaba recaindo nos vagos e imprecisos critérios de política criminal. Estamos à míngua de critérios mais transparentes, como aqueles possíveis de se obter do Direito Positivo orientado constitucionalmente.

Roberto D'AVILA se propõe a oferecer elementos para distinção material entre os ilícitos penal e administrativo.⁵⁶² Ele percorre lições das doutrinas alemã e portuguesa, seguindo pela possibilidade de adensamento do critério material de distinção através da noção de ofensa a bens jurídico-penais (estudamos o tema no capítulo 1), esta, ponto de distanciamento entre as ilicitudes penal e administrativa. Partir daquilo que o ilícito penal possui de particular deve ser o fundamento orientador dos âmbitos dogmático e político-criminal. No critério quantitativo a distinção de ilicitude administrativa e penal reside naquela ter um conteúdo de culpabilidade e ilicitude mais suaves, possuindo, na verdade, o mesmo conteúdo em termos essenciais. À luz da orientação do modelo de crime como ofensa a bem jurídico, o critério passa não mais a incidir no critério quantitativo, mas no qualitativo que, em âmbito jurídico-penal, encontra adensamento na necessidade (constitucional) de ofensa a um bem jurídico-penal. Conclui, quanto a um dos espaços normativos, o formado por fatos detentores de ofensividade, que representariam um espaço de

intervenção possível tanto ao direito penal, quanto ao direito administrativo, no qual a forma de intervenção a ser aplicada deverá ser orientada pelos demais princípios de direito e pelos interesses de política criminal, e no qual viria ponderado o aspecto quantitativo.⁵⁶³

Avaliando outro trabalho na doutrina que pretende sair da imprecisão do político criminal para parâmetros rígidos e severos do Direito Positivo, Jose Roberto VIEIRA

⁵⁶² No artigo "Direito Penal e Direito Administrativo. Elementos para uma distinção qualitativa". D'AVILA, **Ofensividade em Direito Penal**, p. 81-103.

⁵⁶³ D'AVILA, *idem*, p.103.

reputou tais investigações (o que nós, por conta e risco, incluímos todas as demais do mesmo gênero) como “*promissoras e plena de perspectivas!*”⁵⁶⁴.

Sobre todo o exposto acerca de um critério de eleição do que vai do campo administrativo (tributário) ao penal, apesar de não logarmos chegar a uma resposta objetiva ao problema, pensamos ter minimamente demonstrado a dificuldade de se obtê-la.

Ao discutir-se o alcance dos critérios qualitativos e quantitativos para levar alguma infração à qualidade de penal, pelo olhar interessado do Direito Penal, recairemos no tema dos limites materiais do próprio Direito Penal que, relembremos, já foi objeto de considerações de todo nosso capítulo 1. Para prosseguiremos nos basta a objetiva orientação de Jose Frederico MARQUES: havendo preceito sancionador de cunho penal estaremos diante da ilicitude penal-tributária. Assim, não nos afastamos de nossa assumida referência pela Dogmática Jurídica.

Concluímos, nesta seção, pela legitimidade da tutela penal das obrigações tributárias, com base nos objetivos fundamentais que o Estado Social e Democrático de Direito está cingido. Para tal desiderato partimos da Carta Magna, tendo os princípios nela contidos como normas de estrutura orientadoras axiológicas de todo o sistema legal vigente. Feito isso, e por consequência, afastamos os deveres instrumentais tributários e o mero inadimplemento dos tributos do campo de interesse do penal tributário. Acerca da distinção da ilicitude tributária e penal, obtemperamos sobre possíveis critérios quantitativos e qualitativos, assumindo que nos reservamos a considerar aquilo penalmente previsto para o descumprimento de deveres tributários.

Entendemos que estamos assim devidamente habilitados a providenciar um panorama das manifestações doutrinárias sobre qual é o bem jurídico-penal protegido nos crimes tributários.

Seção 4 O bem jurídico-penal nos crimes tributários

Assumimos um Direito Penal voltado à proteção de bens jurídicos, apontando

⁵⁶⁴ VIEIRA, Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS, p. 505.

as várias premissas que orientam uma posição constitucionalmente definida (capítulo 1). Perfilamos alguns conceitos do Direito Tributário, no sentido de demarcar nosso entendimento doutrinário, para compreender o ilícito penal-tributário (capítulo 2). E, neste capítulo, até aqui, firmamos entendimento sobre a legitimidade da tutela penal às obrigações tributárias, com respectivas delimitações que compreendemos primordiais. Enfrentaremos, nesta seção, a questão central de nossa investigação, a de seguir a intenção de apontar um bem jurídico-penal para os crimes tributários que estejam alinhados ao Estado Social e Democrático de Direito brasileiro.

Não é necessariamente o papel, e, efetivamente, isso não ocorre no Brasil para o campo de estudo em tela, que o Direito Positivo defina o bem jurídico protegido penalmente, apesar de por ele ser orientado. Sendo assim, a doutrina será nossa fonte de referência nesse momento e, então, por meio dela, sem pretensão de ser exaustivo, buscaremos traçar um breve panorama dos posicionamentos quanto à indicação do bem jurídico-penal nos crimes tributários.

Para melhor traçar esse panorama nos utilizaremos de classificações ou grupos de teorias, cujas indicações de autores não têm o condão de rígida separação, mas de semelhança, em que pese as mais variadas nuances que cada autor possa apresentar em suas respectivas argumentações.

E possível descortinarmos dois grandes modelos de estudos do objeto de tutela penal nos delitos fiscais: **as teses patrimonialistas** e **as funcionalistas**, bem como alguns **outros modelos** que não se enquadram nos dois anteriores.⁵⁶⁵ Entretanto, podem-se encontrar outras formas de apresentação de agrupamento das teses sobre bens jurídico-penais tributários.⁵⁶⁶

⁵⁶⁵ AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 266-301; ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes Contra a Ordem Tributária**: legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. São Paulo: Impactus, 2008. p. 62-93; ABRALDES, Sandro F. La protección al bien jurídico en la reforma. In: FOLCO, Carlos Maria; ABRALDES, Sandro F.; BISCAYART, Javier López. **Ilícitos Fiscales**: Asociación Ilícita em Materia Tributaria – ley 25.874 Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2004. p. 193-204.

⁵⁶⁶ Segundo Vicente Oscar DÍAZ, do objeto jurídico do delito é dado observar correntes antagônicas de interpretação da fraude fiscal, quais sejam: uma, que assenta a culpabilidade nucleada na fraude fiscal, outra sobre o elemento material do delito, e ainda outra extremada em que a fraude fiscal está configurada pelo fato realizado em violação à norma protegida. Jose Carlos TÓRTIMA apresenta segmentação dos bens jurídicos nos crimes tributários pela via do comportamento proibido, com três modelos: crimes de dano, de violação aos de informação e, por fim, um sistema combinatório ou

Recorreremos também à doutrina estrangeira visando sistematizar e apontar críticas amplas às diversas concepções, mesmo que esparsamente citemos, especificamente, a posição e a corrente a que se filiam esses autores. Entretanto, frisamos que nosso interesse maior está no panorama de posicionamentos dos autores nacionais acerca do bem jurídico-penal nos crimes tributários.

Surge-nos oportuno mencionar as advertências que faz Susana AIRES DE SOUSA antes de avaliar os modelos de estudos citados. O bem jurídico protegido nos crimes tributários não deve ser confundido com o fundamento ético da intervenção penal. Mesmo que sejam realidades não desligadas entre si, se este comporta a razão essencial daquelas normas incriminadoras, aquele deve cumprir as funções dogmáticas e críticas que lhe são outorgadas. E, ainda, que sob o guarda-chuva de cada modelo se agrupam teorias muito diferentes sobre o bem jurídico protegido, cuja nuance de cada bem jurídico indicado depende das argumentações de cada autor. Por fim, antecipa-se a ocorrência, facilmente dedutível pelas linhas que se seguirão, que a determinação do bem jurídico protegido no domínio do Direito Penal Tributário não está isento de controvérsias na doutrina, seja ela nacional ou estrangeira.⁵⁶⁷

Nas **teses patrimonialistas**, o bem jurídico tutelado tem índole notadamente patrimonial, noção ligada à pretensão do fisco em obter integralmente as receitas fiscais.⁵⁶⁸

A *concepção patrimonial pura* do objeto de tutela tem em si incorporada uma compreensão privatística relação fisco-contribuinte. O imposto seria o preço pago pelo

misto. Cita referências, basicamente, da doutrina portuguesa, em Jorge de FIGUEIREDO DIAS, Manuel da COSTA ANDRADE, Eduardo CORREIA, Augusto SILVA DIAS e, na nacional, por Rodrigo Sánchez RÍOS. No crime de dano, priorizado o *aspecto patrimonial*, centra-se no prejuízo causado ao erário pelo ilícito. O art. 1º da Lei brasileira n. 8.137/90 é um exemplo. No segundo modelo há violação dos deveres de lealdade e transparência do contribuinte em relação ao fisco e, portanto, centrado no desvalor da própria conduta do agente, com o crime se consumando mesmo que não resulte qualquer prejuízo ao erário. Cita como exemplo a Escola de Kiel e, critica tal concepção, pois não se pode confundir a base institucional de proteção do bem com o próprio bem. Quer-se privilegiar a *verdade fiscal*, direito subjetivo do Estado para determinar o fato tributário. O art. 2º, I, da Lei n. 8.137/90 é exemplo. No sistema combinatório ou misto, adotado pelo legislador português, protege-se o patrimônio fiscal do Estado e valores de lealdade e verdade fiscal, para alargar e reforçar a tutela jurídico-penal do patrimônio fiscal. DÍAZ, **Criminalización de Las Infracciones Tributárias**, p. 119; TÓRTIMA, José Carlos. O Objeto da Tutela Jurídica nos Crimes Fiscais. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito Penal Empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 139-147.

⁵⁶⁷ AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 266.

⁵⁶⁸ AIRES DE SOUSA, *idem*, p. 279.

contribuinte pelos serviços públicos que o Estado lhe empresta. O Estado é meramente credor, tem um direito de crédito sobre o contribuinte devedor. O devedor paga na medida do gozo de certo benefício público. Esse critério, hoje, não pode ser utilizado como base de tributação, posto impossível, na maior parte dos casos, traduzir pecuniariamente a utilidade que advém do uso de alguns bens públicos puros, quer dizer, aqueles que satisfazem passivamente as necessidades dos cidadãos. Essa concepção rege-se pelo princípio do benefício, ou seja, cada cidadão deve ser chamado a contribuir de acordo com o benefício que extrai dos serviços e despesas públicas. Há críticas que se põem a esta concepção pura. Tal construção põe em cheque a intervenção penal na área tributária, pois mecanismos de direito privado seriam suficientes para tutelar os interesses do credor, bem como a tutela penal, caso existisse, seria como um regresso à figura da prisão por dívidas. O fundamento e critério do pagamento de impostos não compreendem o princípio do benefício, mas sim o da capacidade contributiva, atento ao cumprimento do princípio da igualdade material e da justiça fiscal. A relação jurídico-tributária é balizada pela lei, não pelo contrato. Quanto à redistribuição do rendimento, promovida pela tributação, não teria sentido que aquele que é compensado com essa redistribuição seja chamado a contribuir na medida do uso do bem público redistribuição de renda. Portanto, a concepção patrimonialista *pura* está hoje ultrapassada.⁵⁶⁹

Entre nós poderíamos situar na concepção patrimonialista pura Ives Gandra da Silva MARTINS, indicando a **arrecadação tributária** despida de outros valores de ordem social.⁵⁷⁰

Os delitos econômicos, aí incluídos os da delinquência tributária, têm afetação cujos efeitos recaem sobre todos os indivíduos da sociedade, ou seja, não implicam numa relação microssocial, mas sim macrossocial. Juan BUSTOS RAMÍREZ e Javier

⁵⁶⁹ No Estado social privilegia-se outro critério de repartição dos impostos, o princípio da capacidade contributiva, no qual “o sistema fiscal é justo se o montante de imposto a pagar for determinado de acordo com a capacidade económica de cada cidadão.”(sic) AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 38, 248-250, 277-279.

⁵⁷⁰ “a sanção visa muito mais a garantir ao Erário a receita pela lei estipulada, com sua carga desmedida, e não indevida, do que preservar valores maiores da ordem social, como o direito à vida, à liberdade, ao trabalho, etc, que, em contraposição, suscitam normas de aceitação social.” MARTINS, **Da Sanção Tributária**, p. 14.

BOIX REIG, segundo Romero Auto de ALENCAR, entendem que sobrepor a perspectiva microssocial (como as estritamente patrimoniais) à macrossocial (fé pública, Fazenda Pública) é, em parte, responsável por trazer tantos problemas na correta interpretação sobre o conteúdo do bem jurídico penal tributário.⁵⁷¹

Há quem entenda que os seguidores da linha patrimonialista – como um todo – partem de uma concepção de estado de direito de natureza liberal, cuja interferência do Estado na vida das pessoas é algo a ser evitado. Com essa premissa, resume os problemas da concepção patrimonialista da seguinte forma: entendido o patrimônio numa perspectiva microssocial, não há legitimidade penal, pois se configura prisão civil por dívidas; se entendido numa perspectiva macrossocial, há imprecisão do conteúdo (proteção do patrimônio ou a veracidade das relações jurídicas?) e, em decorrência disso não se pode averiguar a extensão do dano nem a medida da culpabilidade.⁵⁷² Pensamos que, no limite, delimitar os seguidores da linha patrimonialista à noção liberal de Estado só seria possível se houvesse somente a concepção *patrimonialista pura*. Mas não é caso. Vejamos.

O crime tributário ganha modernamente novos contornos. Segundo Susana AIRES DE SOUSA, mesmo que haja diferenças nas conformações legais das infrações penais contra o fisco, constitui atualmente a tese patrimonialista a doutrina dominante nos ordenamentos jurídicos.⁵⁷³

⁵⁷¹ BUSTO RAMÍREZ, Juan; BOIX REIG, Javier. **Los Delitos contra la Hacienda Pública**: Bien Jurídico y tipos legales. Madrid: Tecnos, 1987, p. 11 *Apud* ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a Ordem tributária**. São Paulo: Impactus, 2008. p. 62-63.

⁵⁷² ALENCAR, **Crimes contra a Ordem tributária**, p. 66-70.

⁵⁷³ A natureza jurídica da infração fiscal correspondentes às sanções daquelas infrações não é questão pacífica nos diversos ordenamentos. Em **Portugal**, a dignidade penal das condutas violadoras da lei fiscal se afirma a partir do início da década de 90 do século XX. A análise dogmática destas incriminações demonstra-se inequivocamente complexas em vários ordenamentos. Entre todas essas questões é de especial relevância o objeto de tutela penal das respectivas normas incriminadoras. Reprisem-se os dois planos de importância destacada do bem jurídico-penal, ser premissa básica para primeiramente legitimar tais incriminações e, depois, servir de apoio firme na resolução das complexidades que a análise dogmática do sistema legal revela. O conceito do bem jurídico-penal, atravessado por um momento de crise, não facilita a resolução dessas complexidades. Alguns exemplos significativos sobre a questão do bem jurídico-penal nos crimes fiscais pode se ter em alguma legislação estrangeira. Vejamos, de forma genérica e ampla, algumas manifestações na doutrina. No **direito alemão**, há indicações que na fraude fiscal não há qualquer bem jurídico protegido, mas antes se protege o ordenamento jurídico-fiscal – manifestação esta de forma isolada –, que o objeto de tutela vem ser a concreta pretensão tributária, outras linhas puramente formais como o dever de declarar com verdade à administração tributária fatos fiscalmente relevantes, para outras

Os crimes tributários lesam ou põem em perigo o erário público, quer dizer, a obtenção de receitas necessárias à realização das funções ao que o Estado está incumbido. Trata-se de interesses patrimoniais supraindividuais dos quais a sociedade é titular. No erário ou patrimônio público, em uma concepção ampla, coincidente com o conjunto de bens patrimoniais necessários ou úteis à realização dos fins públicos, as violações às obrigações fiscais atentam contra o patrimônio público. Nessa linha, a infração fiscal é concebida como crime de dano cuja consumação exige a existência de um prejuízo patrimonial ao fisco.⁵⁷⁴

A tese patrimonialista, mesmo na versão mais moderna (não privatística), também é alvo de críticas.

Para alguns autores, o montante do imposto ou vantagem obtida ilegalmente pelo contribuinte, se comparadas com a totalidade da receita fiscal, na grande maioria

vozes é a repartição dos encargos sociais para todos os contribuintes, o sistema fiscal no seu todo, a função social das receitas fiscais salvaguardando o normal desenvolvimento da vida comunitária. Entretanto, a opinião dominante na doutrina alemã é que seja o interesse público em receber a tempo e de forma completa a receita proveniente dos impostos. No **direito italiano** a doutrina não se mostra consensual quanto à determinação do objeto de tutela da norma, tendo indicações como: o interesse no bom funcionamento da administração tributária ou da autoridade tributária, o sistema fiscal, o interesse no cumprimento das dívidas fiscais, o patrimônio do Estado. A doutrina dominante tem como bem jurídico-penal o interesse na completa e tempestiva percepção do tributo. Alguns autores entendem que ao lado da proteção da percepção do tributo, correspondente ao interesse patrimonial e que equivale ao bem final ou primário protegido pelas normas penais, há um bem instrumental funcionalizado que corresponderia à transparência, a verdade, a fé pública nos documentos e as informações contabilísticas enquanto base de tributação do contribuinte. No **direito espanhol** é igualmente controverso do bem jurídico protegido nos delitos contra a *Hacienda Pública* e no delito de *Defraudación Tributária*. Há defendido que se protege com a previsão desses delitos o dever de prestação econômica ou de lealdade do contribuinte ao Estado, ou o interesse público na repartição equitativa dos encargos públicos pelos contribuintes. Um amplo setor da doutrina e jurisprudência defende uma concepção patrimonial, segundo a qual o bem jurídico imediatamente protegido é o patrimônio da Fazenda Pública, concretizado nas receitas tributárias, ou seja, a obtenção de receitas fiscais como parte do patrimônio do Estado. Para além do bem jurídico imediato, há autores que também defendem um bem jurídico mediato ou imaterial, consistindo nas funções que as receitas visam cumprir. O bem jurídico-penal imaterial só abstratamente é posto em perigo, pela reiteração e generalização das condutas, e não tem relevância direta quanto ao tipo objetivo e tipo subjetivo. No **direito francês**, o vasto conjunto de infrações fiscais de natureza penal e normas de caráter repressivo no âmbito fiscal desencadeia alguns problemas de concurso de normas, o que obscurece o objeto de tutela legitimador das normas penais. Alguns autores reconhecem uma dupla natureza, de crimes contra a coisa pública e, por outro lado, trata-se de infrações financeiras, atentam contra o patrimônio e interesses financeiros. Carlos MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ também assevera que as denominadas teses de orientação patrimonial são as majoritárias no panorama atual. AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 146-167, 279; MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico**. Valência: Tirant lo Blanch, 2002. p. 371.

⁵⁷⁴ AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 279-280.

dos casos, dá aparência de bagatela, o que não justificaria sua incriminação; esta situação não ocorreria, na opinião desses autores, se o objeto da tutela penal nessas incriminações fosse o efetivo funcionamento do sistema tributário.⁵⁷⁵ Alguma doutrina se contrapõe a esta objeção, ponderando que as funções reconhecidas aos impostos constituem exclusivamente o bem jurídico mediato, que fundamenta a criminalização, distinto do bem jurídico imediato, o patrimônio do Estado.⁵⁷⁶

Outras críticas podem ser apontadas. Questiona-se a tutela ao patrimônio do Estado, uma vez que este, como o do particular, já encontra proteção penal nos delitos clássicos contra o patrimônio previstos em Códigos Penais. Ainda, que o critério patrimonialista impõe certos limites à tipicidade penal, decorrente do caráter fragmentário do Direito Penal, abrindo espaço a consequências insatisfatórias sob o aspecto político-criminal. De fato, guiar-se essencialmente pela intenção de enriquecimento deixam fora da proteção penal condutas faltosas, desobedientes ou sem qualquer intenção de enriquecimento. Outra crítica é a da incapacidade do conceito de patrimônio cumprir adequadamente a função de interpretação, em virtude do vasto leque de elementos patrimoniais que podem lhe compor: tributos, seriam todos ou certas espécies? Quais receitas patrimoniais?⁵⁷⁷

Apontando para um específico bem jurídico-penal, na tese patrimonialista, no Brasil, temos como exemplos: na acepção **arrecadação tributária** em Heloisa Estellita SALOMÃO⁵⁷⁸, William Wanderley JORGE⁵⁷⁹, Alexandre KERN⁵⁸⁰, Ângela Maria da

⁵⁷⁵ AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 280.

⁵⁷⁶ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos. El Bien Jurídico en el Delito de Defraudación Tributaria. In: **Estúdios Penales e Criminológicos**. XVIII(1994-1995). p. 175 e ss. *Apud* AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 280.

⁵⁷⁷ Luis Gracia MARTIN, Enrique BACIGALUPO, Carlos MARTINEZ PEREZ, Carlos J. SUÁREZ GONZÁLEZ são autores que, segundo Susana AIRES DE SOUSA, interpõem discurso crítico à concepção patrimonialista ao bem jurídico. AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 281.

⁵⁷⁸ “A identificação do bem jurídico-penal, no seio do sistema constitucional tributário, como sendo a arrecadação tributária, é capaz de captar as potencialidades estáticas e dinâmicas do valor atribuído constitucionalmente àquele sistema.”(p.188). Ainda, a autora compreende a existência de um bem jurídico uniforme independente das espécies tributárias, linha de pensamento que não adotamos. “Ora, quando analisamos a questão da destinação do produto arrecadado com a cobrança dos tributos e de sua utilização extrafiscal, constatamos não ser possível identificar, ao menos em nível constitucional e a priori, maior ou menor relevância, no seio do bem jurídico da arrecadação tributária, entre as diversas espécies tributárias e as respectivas incidências propriamente fiscais ou extrafiscais.”(p.216) Coerente com a posição que ela empreende, defende posteriormente igual tratamento para os crimes voltados à previdência social (art. 168-A do CP) e à ordem tributária (arts.

Motta PACHECO⁵⁸¹, Marilene Talarico Martins RODRIGUES⁵⁸², Gustavo Miguez de MELLO e João MESTIERI e Gabriel Lacerda TROIANELLI e Rafael Atalla MEDINA,⁵⁸³ Celso Ribeiro BASTOS e Francisco de Assis ALVES,⁵⁸⁴ Kiyoshi HARADA⁵⁸⁵, Célio Armando JANCZESKI⁵⁸⁶ e Juary C. SILVA⁵⁸⁷; **cofres públicos** em Lídia Maria Lopes Rodrigues RIBAS⁵⁸⁸; **crédito tributário** em Patrícia SHOERPF⁵⁸⁹, Aurora Tomazini de CARVALHO⁵⁹⁰ e Ruy Barbosa Nogueira⁵⁹¹; **patrimônio dos sujeitos ativos da**

1º e 2º da Lei 8.137/90). Por fim, para chegar à arrecadação tributária como bem jurídico protegido, avalia e critica as posições que adotam as acepções patrimônio público, Fazenda Pública, Ordem Econômica e Ordem Tributária (p.184-187). SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 184-188, 216, 226.

⁵⁷⁹ O autor define a arrecadação tributária como bem jurídico protegido, e afasta a possibilidade de aplicação do conceito de bem jurídico genérico e específico no Direito Penal Tributário. Posteriormente, empreende uma análise inciso por inciso dos arts. 1º e 2º da Lei 8.127/90, em regra, utilizando expressões para o bem jurídico (objetividade jurídica) tais como, isolada ou conjuntamente àquela, patrimônio público, erário público, fé pública, poder fiscal, cumpridores da lei, normal funcionamento/reta aplicação dos incentivos fiscais. JORGE, **Curso de Direito Penal Tributário**, p. 124-125, 388, 396, 403, 407, 412, 418, 422, 432, 436.

⁵⁸⁰ Adota, na análise de cada inciso dos arts. 1º e 2º, ainda outros bens jurídicos protegidos. KERN, Alexandre. **O Controle Administrativo nos Crimes contra a Ordem Tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 53-66.

⁵⁸¹ PACHECO, Angela Maria da Motta. Crimes contra a Ordem Tributária. In: **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 324.

⁵⁸² RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p.297.

⁵⁸³ MELLO, Gustavo Miguez; MESTIERI, João; TROIANELLI, Gabriel Lacerda; MEDINA, Rafael Atalla. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p.361.

⁵⁸⁴ BASTOS, Celso Ribeiro; ALVES, Francisco de Assis. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p.82.

⁵⁸⁵ HARADA, Kiyoshi. Punibilidade em matéria tributária. In: **Direito Financeiro e Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Atlas. 2001. p. 516.

⁵⁸⁶ JANCZESKI, Célio Armando. A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, ano IV, nº 23. p. 14, jan-fev/2002.

⁵⁸⁷ Da Lei 8.137/90, no art. 2º, para o inciso III considera bem jurídico-penal o normal funcionamento do mecanismo de incentivos fiscais, e no IV a aplicação legítima e escoreita dos incentivos fiscais. SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 190, 207, 212, 215, 221, 225, 229, 232.

⁵⁸⁸ RIBAS, **Direito Penal Tributário**, p. 85.

⁵⁸⁹ SHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 1ª ed. 5ª reimpr., Curitiba: Juruá, 2008. p. 97, 212-213.

⁵⁹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Norma Jurídica Penal Tributária. In: **Direito Penal Tributário** (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 149.

⁵⁹¹ Na 4ª edição (1976, p.177) da obra o autor indicava o crédito tributário como bem jurídico tutelado nos

obrigação tributária em Edmar Oliveira ANDRADE FILHO⁵⁹²; **patrimônio público** em Jose Eduardo Soares de MELO⁵⁹³; **erário público** em Luis Regis PRADO⁵⁹⁴, Jose Maurício CONTI e Eduardo Roberto Alcântara DEL-CAMPO,⁵⁹⁵ Paulo Jose da COSTA JUNIOR⁵⁹⁶ e Cícero Marcos Lima LANA⁵⁹⁷; **receitas fiscais** ou **tributárias** em Jose Carlos TÓRTIMA⁵⁹⁸, Gilberto de Ulhôa CANTO e Luiz Felipe Gonçalves de CARVALHO⁵⁹⁹; **recebimento integral de cada um dos tributos** em Plínio José MARAFON e Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco SOARES.⁶⁰⁰

Outro modelo são as **teses funcionalistas** que reúnem aqueles que veem uma forte ligação do bem jurídico às funções que se reconhece ao tributo, bem como recusam uma configuração patrimonial ao objeto de tutela nos crimes tributários.⁶⁰¹ Quanto a essas funções a serem tuteladas, o crime tributário pode ser tido como ofensa à função tributária, ao poder tributário, ao sistema econômico e ao sistema fiscal.

crimes fiscais. Na 14ª edição, mantendo a afirmação que a consciência popular resiste em admitir que as infrações fiscais possam figurar como ilícito criminosos, não cita mais o bem jurídico protegido. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995. p. 207.

⁵⁹² ANDRADE FILHO, **Direito Penal Tributário**, p. 82.

⁵⁹³ MELO, Jose Eduardo Soares de. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p. 189.

⁵⁹⁴ Adota o erário (patrimônio da Fazenda Pública), não numa concepção patrimonialista individualista, mas como bem jurídico supraindividual, de cunho institucional. PRADO, **Direito Penal Econômico**, p. 407-408, 436.

⁵⁹⁵ CONTI, Jose Mauricio; DEL-CAMPO, Eduardo Roberto Alcântara. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p.361.

⁵⁹⁶ COSTA JUNIOR, Paulo Jose. Direito Penal Tributário (comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990). In: COSTA JUNIOR, Paulo Jose; DENARI, Zelmo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 106.

⁵⁹⁷ LANA, Cícero Marcos Lina. **Crimes de Sonegação Fiscal e o Princípio da Intervenção Mínima**. 2ª ed. Campinas: Impactus, 2007. p. 84.

⁵⁹⁸ Para o art. 1º da Lei 8.137/90 são as receitas fiscais em seu conjunto e, para o art. 2º, I, do mesmo diploma, seguindo orientação do modelo português, pune-se a tentativa do crime previsto no art. 1º, I, em que o delito é *preordenado* à produção do dano ou prejuízo patrimonial do fisco. TÓRTIMA, O Objeto da Tutela Jurídica nos Crimes Fiscais, 148.

⁵⁹⁹ Apontam as receitas tributárias. CANTO, Gilberto de Ulhôa; CARVALHO, Luiz Felipe Gonçalves de. . Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p.66.

⁶⁰⁰ MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p.170.

⁶⁰¹ AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 267.

Parte da doutrina tem no bem jurídico tutelado dos crimes em tela a **função tributária**, esta relacionada às atividades da administração na gestão das receitas fiscais obtidas mediante certo procedimento fiscal. O delito assim é um crime contra a administração pública. A proteção penal é erigida de forma a proteger a função tributária, regulada pelo conjunto de normas tributárias. O interesse público satisfeito pela Fazenda Pública não se restringe a obter receitas, mas que se garanta que essa busca respeite o desenho feito pelo legislador, o que alcança outros fins que não somente os financeiros. Disso decorre a compreensão moderna do fenômeno tributário e de suas funções num Estado atual. Daí também ser compreensível que estas teorias rejeitam uma tese patrimonialista, pois o conceito de patrimônio ou erário público não consegue expressar o fundamento da incriminação fiscal. Dada a função que cabe ao Estado cumprir, a lesão à Fazenda Pública se espraia sobre toda a economia nacional. Assim, a prática de crime tributário lesaria o interesse público na aplicação correta das normas tributárias.⁶⁰²

Em lugar de “tutela da função tributária”, há quem fale em “**tutela de funções do tributo**”, que seriam três: função patrimonial ou financeira, no intuito de obter receitas para financiar o Estado; função axiológica ou de justiça, quanto à repartição dos encargos tributários; função político-econômica, da atuação do sistema fiscal na política econômica.⁶⁰³

O mérito dessas concepções da função tributária é evidenciar a necessidade e importância de normas fiscais justas e adequadamente aplicadas, mas não está isenta de críticas. Pode-se evidenciar certa confusão entre *ratio legis* da incriminação e o conceito de bem jurídico, isso se destacarmos a necessária função dogmática que exerce papel de interpretação e transcende à incriminação. Ter como bem jurídico a *função tributária* dificulta, por falta de concretude, o exercício da função dogmática do bem jurídico. Uma resposta ao problema é que a função tributária é o bem jurídico

⁶⁰² AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 267-269.

⁶⁰³ MARTÍN, Luís Gracia. **Bien Jurídico, Resultado y Acción Típica en el Delito de Defraudación Tributaria del art. 349 del Código Penal Español**. Zaragoza: Secretariado de Publicaciones, Universidad de Zaragoza, 1986. p. 44 e ss. *Apud* AIRES DE SOUSA, *op. cit.*, p. 269; Sandro F. ABRALDES também analisa a concepção de Luís Gracia MARTÍN: ABRALDES, **La Protección al Bien Jurídico en la Reforma**, p. 197-199.

genérico comum a todos os delitos tributários, havendo um bem jurídico específico e imediato que deve retirar-se da avaliação de cada um dos crimes tributários.⁶⁰⁴

Há outras críticas à concepção em análise. O interesse público no cumprimento de normas tributárias não se diferencia do interesse de que sejam cumpridas outras normas de ordem pública e, ainda, o bem jurídico-penal corresponderia à proteção da vigência dessas normas tributárias, prejudicando a concretização do bem jurídico penal. Ademais, uma construção assim se aproxima de teses de proteção de deveres de colaboração e lealdade do contribuinte em relação à administração.⁶⁰⁵

Pensamos que guarde relação com a tese de proteção à função tributária o bem jurídico que protegeria o **processo de arrecadação, distribuição e redistribuição de ingressos**, manifestado por Fábio Freitas DIAS⁶⁰⁶.

Para o bem jurídico tutelado como **poder tributário** considera-se a ofensa à administração tributária e ao conjunto de faculdades que o seu exercício pressupõe, o poder de impor tributos a favor dos entes públicos. A violação ao poder de tributar do Estado justificaria as incriminações fiscais. De uma concepção assim pode resultar a incriminação de atos meramente preparatórios ou antecipatórios de qualquer prejuízo patrimonial, caracterizando fortemente normas voltadas aos crimes formais. Essa é uma teoria ultrapassada. Tal concepção formalista não é aceitável, pois desemboca em condutas criminosas como uma espécie de mera desobediência dos cidadãos à imposição tributária estatal.⁶⁰⁷

Luiz Alberto MACHADO, indicando com bem jurídico protegido, o **direito de impor o tributo**, se enquadraria na última linha citada.⁶⁰⁸

O **sistema econômico** como bem jurídico para os crimes tributários tem forte empecilho na dificuldade de se indicar um critério capaz de cooptar as notas

⁶⁰⁴ AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 270.

⁶⁰⁵ AIRES DE SOUSA, *idem, ibidem*.

⁶⁰⁶ DIAS, Fábio Freitas. Direito Penal de intervenção mínima e a noção de bem jurídico aplicada às infrações tributárias. Uma análise à luz da concepção de Estado social e democrático de direito. In: D'AVILA, Fábio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de (Coords.). **Direito Penal Secundário: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões**. São Paulo: RT, 2006. p. 143.

⁶⁰⁷ AIRES DE SOUSA, *op. cit.*, p. 272.

⁶⁰⁸ MACHADO, Dos crimes contra a ordem tributária, p. 260.

características dos delitos desta natureza. Encontrar no bem jurídico tal critério aglutinador importa divergências, designáveis sob duas correntes, uma se se deve atender a um conceito amplo de ordem pública econômica e de economia nacional ou se está em tela um somatório de bens jurídicos supraindividuais com relevância econômica. No primeiro caso, o sistema econômico é considerado autonomamente, e dado o elevado grau de abstração do bem jurídico **ordem econômica**, incapaz de cumprir funções de compreensão de um tipo penal econômico, a segunda proposta é majoritária em relação à primeira.⁶⁰⁹ Na segunda via, os crimes tributários são vistos como pluriofensivos, com um bem jurídico imediato, a atividade financeira do Estado, e outro bem jurídico mediato, com a ordem econômica e a própria coletividade. A agressão mediante lesão patrimonial da Fazenda Pública prejudica o bom funcionamento da intervenção pública na economia, maculando atingir os fins econômicos e sociais de responsabilidade do Estado.⁶¹⁰ A crítica central sistema econômico como bem jurídico é a de se apresentar tal bem jurídico demasiadamente genérico, necessitando complementações, como a de outro bem jurídico instrumental ou imediato. Sem essa complementação não há como sustentar um autêntico bem jurídico-penal. Ainda, confunde-se a categoria dogmática do bem jurídico-penal com os princípios que informam a constituição econômica e compõem o modelo econômico.⁶¹¹

O **sistema fiscal** como bem jurídico-penal ofendido é outra linha das teses funcionalistas. Aproximando-se das categorias próprias do direito financeiro, entende o sistema fiscal como o conjunto de normas e tributos que os regulam, dentro de certo espaço considerando atingir determinados fins. A tutela deve se dar para o correto funcionamento do sistema fiscal corrigindo disfunções pela intervenção penal, alcançando com isso finalidades fiscais e extrafiscais. Preocupa-se, assim, com o funcionamento do sistema fiscal e dos objetivos econômicos, sociais e políticos com aquele vinculados. A fisionomia do sistema fiscal é marcada por um conjunto de fatores

⁶⁰⁹ AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 272-273.

⁶¹⁰ MARTÍNEZ PEREZ, Carlos. **El Delito Fiscal**. Madrid: Editorial Montecorvo, 1982. p. 210. *Apud* AIRES DE SOUSA, *idem*, p. 273.

⁶¹¹ AYALA GOMEZ, Ignacio. **El Delito de Defraudación Tributária**. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidade Complutense, 1988. p. 45 e ss. *Apud* AIRES DE SOUSA, *idem*, p. 274.

econômicos, políticos e sociais e a violação dos deveres fiscais ameaça ou coloca em perigo o funcionamento do sistema fiscal. Tullio DELOGU é representante dessa corrente de pensamento. Admite este autor ser o sistema fiscal o bem jurídico genérico comum a todas as incriminações fiscais, mas reconhece a necessidade de um bem jurídico próprio das específicas incriminações, ou seja, há tantos interesses relativos à obtenção de receitas quanto tributos que integram o sistema fiscal.⁶¹² Também se critica nessa proposta o caráter demasiadamente genérico, abstrato e vago do conceito de sistema fiscal, prejudicando o cumprimento das funções dogmáticas do bem jurídico-penal.⁶¹³ Ademais, os elementos coerência e unidade do sistema fiscal podem ensejar divergências tanto no plano prático (multiplicidade de decisões isoladas que impedem a coerência do sistema) como teórico (sobre a específica delimitação do sistema fiscal), levando a uma sedimentação insuficiente do conceito para ser utilizado como bem jurídico-penal tutelado.⁶¹⁴

Nessa linha de pensamento entendemos incluídos, entre nós, apontando a **Ordem Tributária** como o bem jurídico das normas penais tributárias Aristides Junqueira ALVARENGA⁶¹⁵, Roberto dos Santos FERREIRA⁶¹⁶, Alécio Adão LOVATTO⁶¹⁷ e Pedro Roberto DECOMAIN⁶¹⁸; o **Sistema Tributário Nacional** por

⁶¹² DELOGU, Tullio. L'Oggetto Giuridico dei Reati Fiscali. In: *Studi in Onore di Francesco Antolisei*. Vol. I, Milano: Giuffrè Editore, 1992. p. 432. *Apud* AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 276.

⁶¹³ AYALA GOMEZ, Ignacio. **El Delito de Defraudación Tributaria**, p. 65 e ss. *Apud* AIRES DE SOUSA, *idem*, p. 274.

⁶¹⁴ AIRES DE SOUSA, *idem*, p. 277.

⁶¹⁵ ALVARENGA, Aristides Junqueira. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p. 48.

⁶¹⁶ FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ªed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 27,31.

⁶¹⁷ Segundo o autor, para os crimes previstos no art. 1º, crimes de resultado, a ordem tributária – a veracidade da ordem tributária em seu aspecto material - é o bem jurídico específico protegido que, objetivamente, conclui como bem jurídico protegido. Mesmo assim faz menção a um bem jurídico genérico protegido: um *próximo*, a arrecadação, e outro *remoto*, na garantia dos meios necessários ao Estado visando ao bem comum. LOVATTO, **Crimes Tributários**, p. 92, 95-96.

⁶¹⁸ Entende que o objeto *jurídico* do crime de sonegação fiscal (arts. 1º, 2º e 3º da Lei 8.137/90) é o bem jurídico genericamente protegido pela incriminação de certa conduta, que no caso é a ordem tributária. O objeto *material* é o valor devido a título de tributo. Entretanto, notando a amplitude que empreende a acepção ordem tributária, faz a seguinte observação: “Sem embargo dessa amplitude, sobreleva o bem jurídico receita tributária, ou crédito tributário, como aquele protegido pela generalidade dessas normas”(p.80). DECOMAIN, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 74-82, 118-119, 422.

Andrei Zenkner SCHMIDT⁶¹⁹, ou Hugo de Brito MACHADO⁶²⁰ com a *eficácia das normas que integram a ordem tributária* – a **ordem jurídica tributária**.

Além dos modelos patrimonialistas e funcionalistas, podem-se observar outros três modelos que pretendem indicar o bem jurídico-penal das infrações tributárias.

Segundo a concepção do crime tributário como **ofensa aos deveres de colaboração de verdade e transparência**, o contribuinte ao incidir em uma infração fiscal viola um dever de colaboração, ou seja, de lealdade ou veracidade para com a administração fiscal. Destaca-se, nessa concepção, a importância da colaboração do contribuinte com o fisco, a par da obrigação de pagar o tributo de acordo com a respectiva capacidade contributiva. As críticas são que, além de demasiada ampla, em função da diversidade do quadro de deveres consoante cada modelo de sistema fiscal vigente em cada país, confunde-se o bem jurídico – patrimônio fiscal do Estado – com o suporte normativo que assegura proteção àquele bem – os deveres de colaboração do contribuinte; dessa forma, confunde-se, igualmente, o desvalor do resultado, que se prende ao primeiro aspecto, com o desvalor da ação, referido aos deveres de colaboração. Ademais, podem-se considerar que uma teoria desse tipo recairá na configuração dos delitos tributários como delitos de desobediência.⁶²¹

Outro modelo é o objeto de tutela penal nessas incriminações tributárias como crime contra **a função social dos impostos**.⁶²² Para Klaus TIPKE, se protege, além do interesse do Estado na obtenção das receitas fiscais, também o patrimônio do contribuinte *honesto*, isso porque quanto mais recorrente a prática fraudulenta mais será exigido de cada um dos contribuintes, estes integrantes que são de uma comunidade solidária, para financiar a atividade do Estado. Devem-se proteger os

⁶¹⁹ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2003. p. 73-74, 184.

⁶²⁰ “*não se pode ver como bem jurídico protegido o interesse da Fazenda Pública na arrecadação dos tributos, mas a eficácia das normas que integram a ordem tributária. (...) Resta claro, portanto, que a lei penal protege, isto sim, a ordem jurídica tributária e não o interesse na arrecadação. (...) A ordem tributária é o conjunto das normas jurídicas concernentes á tributação. É uma ordem jurídica, portanto, e não um contexto de arbítrio.*” (p.22) MACHADO, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 22, 320-324, 363, 377.

⁶²¹ AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 281-284; ABRALDES, **La Protección al Bien Jurídico en la Reforma**, p. 195-196;.

⁶²² AIRES DE SOUSA, *idem*, p. 284

contribuintes honrados, para que não tenham que suportar maior carga em função dos defraudadores que não pagam. O castigo à omissão de impostos deverá dar-se quando ameace ou destrua a igualdade na repartição da carga tributária.⁶²³ Há críticas na doutrina alemã a esta concepção. Argumenta-se: que nem as funções que o Estado cumpre com os meios fiscais, nem o patrimônio dos cidadãos honestos, podem em medida apreciável serem prejudicados por condutas individuais de fraude fiscal; o legislador já tem em conta a justa distribuição dos encargos fiscais, considerando ser premissa pela maioria das Constituições; a concepção apresenta é demasiada abstrata, confundindo bem jurídico com os fundamentos e objetivos de uma política fiscal.⁶²⁴

Um último modelo que pretende apontar o objeto de tutela penal é aquele do crime fiscal como crime de desobediência, cabe a esses crimes uma tutela **puramente formal das normas tributárias**. Numa concepção desse tipo, a relação tributária é mera relação especial de poder, o Estado impõe e o súdito obedece, de um poder tributário com um puro poder abstrato. Hoje essa é uma teoria ultrapassada, pois se reconhece ao sistema fiscal uma função que ultrapassa a mera obtenção de receitas, como finalidades extrafiscais, conjugadas aos valores de justiça e de solidariedade social. Os fundamentos e os limites constitucionais retiraram qualquer arbitrariedade do sistema fiscal. Além do fato de que nem todas as desobediências fiscais são penalmente reprováveis, essa concepção não encontra espaço num direito penal vinculado à proteção de bens jurídicos.⁶²⁵ Pode até ser cabível tal linha em outros setores da ordem jurídica, mas não na penal, pois não devemos esquecer que a base do bem jurídico supraindividual é uma ligação com a pessoa, aqui ausente.⁶²⁶

Há outros que à concepção patrimonialista incorporam características dos da concepção funcionalista ou dos outros modelos citados, valendo-se em alguns casos da teoria dos bens jurídicos imediatos e mediatos. Desde já alertamos que ter o delito tributário como pluriofensivo – posto considerar-se bens jurídicos imediatos e mediatos -

⁶²³ TIPKE, Klaus. Sanciones Penales y Moral Tributaria del Estado y del Contribuyente. In: **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes**. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid : Marcial Pons, 2002. p. 130-132.

⁶²⁴ AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 285.

⁶²⁵ AIRES DE SOUSA, *idem*, p. 286-287;

⁶²⁶ ABRALDES, **La Protección al Bien Jurídico en la Reforma**, p. 194-195.

, concordando com Vicente Oscar DÍAZ, não fere o princípio da ofensividade, assumido por nós como baricentro de orientação para o delito em tela.⁶²⁷

Anteriormente citamos a existência de bens jurídicos imediatos e mediatos. No tema, vejamos por todos, Carlos MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ⁶²⁸. Segundo esse autor, o **bem jurídico imediato**, específico ou diretamente tutelado, é aquele que se relaciona diretamente à lesão ou ao perigo de lesão do que se tutela, sendo elemento básico de todo delito. O bem jurídico imediato, ou também bem jurídico em sentido técnico, é o que se incorpora ao tipo de injusto da infração delitiva da qual se trate. É dessa noção que se deve valer para cumprir a função de interpretação, cumprindo a missão de descobrir o sentido e a finalidade de um determinado tipo, marco da denominada interpretação teleológica. Contrariamente, no **bem jurídico mediato** não aparece incorporado ao tipo do injusto da infração no caso concreto a lesão ou ameaça de perigo do dito bem, nem se exige dolo ou imprudência do autor, não levando a cabo uma função interpretativa. A noção mediata se vincula à *ratio legis* ou finalidade da norma que, sinteticamente, expressa as razões ou motivos que conduzem o legislador penal a criminalizar ou não um determinado comportamento. O bem jurídico mediato cumpre, portanto, funções de limite e orientação do *ius puniendi* (função político-criminal), função sistemática (classificação e sistematização de grupos de delitos) e função de critério de medição ou determinação da pena. Podem ocorrer em alguns casos que as duas noções, imediata e mediata, coincidam, mas é na esfera dos delitos

⁶²⁷ “Para situarse en la hipótesis delictiva tributaria, se debe tener presente que el derecho penal tributario surge luego de la completa formación del ordenamento tributario (...). (...) habida cuenta de que la formalización técnica **del principio de ofensividad** del delito tributario debe analizarse bajo el prisma del delito especial. Ello no pierde significación a pesar de que se se habla de un **delito pluriofensivo**, que no tiene solo un **contenido patrimonial** sino que resguarda también los principios que permiten el correcto desarrollo de la **función tributaria**.” (grifamos) DÍAZ, **Criminalización de Las Infracciones Tributarias**, p. 165.

⁶²⁸ Rodrigo SANCHÉZ RÍOS nota que Carlos MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ desenvolve os estudos de bens jurídicos imediatos e mediatos com base nos trabalhos de Fernando PEREZ ROYO (“*Los Delitos y las Infracciones em Materia Tributaria*”, Madrid, 1986), opinião deste último autor também reforçada por Lorenzo MORILLAS CUEVA: “... [PEREZ ROYO] acepta que la recaudación tributaria se presenta inicialmente como el objeto inmediato de la protección penal, pero ell no lleva simplemente a sua carácter patrimonial, sino que por medio de él se conculcan una variada gama de valores asumidos em el desarrollo de la política tributaria y para cuya consecución se propicia la función tributaria.” MORILLAS CUEVA, Lorenzo. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. In: ROSAL, Manuel Cobo del. (Dir.) **Curso de Derecho Penal Español**. Parte Especial. Vol. I, Madrid: Marcial Pons, 1996. p. 863 *Apud* RÍOS, **O Crime Fiscal**, nota de rodapé 53, p. 46.

econômicos onde mais se evidencia maior necessidade de efetuar tal diferenciação.⁶²⁹ Ainda, podemos encontrar as denominações bem jurídico representado e com função representativa, bem jurídico genérico (ou categorial) e específico, respectivamente equivalentes a bem jurídico mediato e imediato.⁶³⁰ Assim, Carlos MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, se reconhecendo patrimonialista, para os delitos de *defraudación tributária* (art. 305 do Código Penal espanhol) o bem jurídico imediatamente protegido é o patrimônio da Fazenda Pública, concretizado pela **arrecadação tributária**, não se desconhecendo o bem jurídico representado, mediato ou imaterial, integrado pelas **funções do tributo**.⁶³¹ Também segmentar o bem jurídico em dois aspectos foi alvo de críticas, tendo tal concepção como algo “*artificial*”⁶³², não suscetível de tutela penal⁶³³. Há aqueles dentre nós que observam explicitamente e concordam com as lições do catedrático espanhol.⁶³⁴

⁶²⁹ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico** – parte geral, p. 91-93; Também: MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, **Derecho Penal Económico**, p. 372.

⁶³⁰ “*Semejante caracterización permite que, en la interpretación de cada uno de estos delitos [Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social], sea posible hablar de un bien jurídico mediato inmaterial ‘representado’ y un bien jurídico específico inmediato ‘con función representativa’, en los términos explicados asimismo en el libro de P.G. (vid. III.3.1., 3.2. y 3.3).*”(p.367) MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, **Derecho Penal Económico**, p. 367, 368, 371.

⁶³¹ “*... el bien jurídico inmediatamente protegido es el patrimonio de la Hacienda pública, concretado (si se prefiere, esta adición) en la recaudación tributaria. (...) Evidentemente, ello no significa desconocer la existencia de un bien jurídico representado y que vendría integrado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir, pero con la salvedad de que dicho bien no posee relevância directa alguna ni em el tipo objetivo, ni em el subjetivo, ...*”. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, **Derecho Penal Económico**, p. 372.

⁶³² Nuno Sá GOMES duvida da constitucionalidade de tipos penais cunho interesse tutelado não seja uma prioridade, mas sim um elemento secundário, cuja função seria somente interpretativa e servir de critério de classificação dos tipos penais, razões pelas quais tem nos os crimes fiscais como de natureza “*artificial*”. GOMES, Nuno Sá. Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal. In: **Cadernos de Ciência e Técnica Penal**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1997. p. 127-128. *Apud* PALHARES, **Crimes Tributários**, p. 144.

⁶³³ Citando Rodrigo Sánchez RÍOS na defesa da função tributária como bem jurídico protegido, Jose Carlos TÓRTIMA inicia com a crítica ao bem jurídico protegido como violação da *verdade fiscal*. Tem a missão do Direito Penal como proteção de direitos e interesses, não deveres. Na *verdade fiscal*, tutela-se um dever ao direito subjetivo do Estado de obter informações fidedignas. Conceber o delito como infração de um dever ou regra de conduta enseja comparação aos tempos do nacional-socialismo. Da questão da *função tributária*, ela não pode ser um bem jurídico genérico comum a todos os delitos tributários pois, sendo uma atividade administrativa plenamente vinculada, é na verdade um *dever*, no caso do Estado e não do contribuinte e, *mutatis mutandi*, segue o mesmo raciocínio de tutelar a *verdade fiscal*. TÓRTIMA, O Objeto da Tutela Jurídica nos Crimes Fiscais, 144.

⁶³⁴ São autores que citam a obra de Carlos MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ quanto à percepção de bens jurídicos imediatos e mediatos: Rodrigo SANCHEZ RÍOS e Jose Roberto VIEIRA. Em Romero Auto de ALENCAR há citação às lições do doutrinador espanhol que, adotando-as com adaptações, o faz

Luiz Vicente CERNICCHIARO, há tempos, e pensamos que entre nós um dos primeiros, já advogava a natureza bifronte do bem jurídico nos crimes tributários:

de um lado, compreende o interesse público de o Estado obter os meios para a realização de suas atividades; de outro, avulta o interesse do Tesouro, patrimonial, relacionado com a receita do Estado. (...) Esse pormenor não é de interesse meramente literário.⁶³⁵

Jose Roberto VIEIRA não tem dúvidas quanto a limitar o bem jurídico protegido à arrecadação tributária:

Parar por aí é assumir uma visão simplificadora, alienada do contexto constitucional, e juridicamente insatisfatória, insuficiente e ingênua. Mesmo mantendo a atenção na receita tributária, um mínimo de largueza na óptica constitucional fará saltar à vista a presença inquestionável de **algo mais, no espaço do bem jurídico agasalhado**, além da singela arrecadação. (grifos no original)⁶³⁶.

Esse autor conclui que ao lado do bem jurídico imediato, a **arrecadação tributária**, indagando se haveria um valor constitucional de maior dignidade a ser protegido que o a seguir proposto, este fortemente vinculado à igualdade por intermédio da capacidade contributiva, indica como bem jurídico mediato dos crimes tributários a **solidariedade social**.⁶³⁷

Já para Rodrigo Sánchez RÍOS o bem jurídico específico imediato é constituído pelo patrimônio do erário público – expresso pela **arrecadação tributária** - e o bem jurídico imaterial mediato a **função tributária**.⁶³⁸ Outros na linha de um caráter dúplice do bem jurídico: Manoel Pedro PIMENTEL⁶³⁹, Andreas EISELE⁶⁴⁰, Fausto Martin de

invertendo o sentido original dos conceitos de bem jurídico imediato e mediato por nós apresentado. RÍOS, **O Crime Fiscal**, p. 34; VIEIRA, Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS, p. 509-510; ALENCAR, **Crimes Contra a Ordem Tributária**, p. 90-91.

⁶³⁵ “Quem, ilustrativamente, sonega o tributo não afeta apenas o patrimônio público, repercutindo na arrecadação. Vai além. Atinge a Economia, ocasionando, com isso, reflexo nas atividades do Estado.” CERNICCHIARO, Direito Penal Tributário, p. 181.

⁶³⁶ Ressalte-se que a análise do artigo de Jose Roberto VIEIRA, mesmo estando centrada na incidência de um tipo penal para o IPI, as conclusões que faz alcançam os crimes tributários como nós concebemos neste trabalho. VIEIRA, *op. cit.*, p. 509.

⁶³⁷ VIEIRA, *idem*, p. 511.

⁶³⁸ “Desta forma, a justificação do crime fiscal encontra-se no fato de que a conduta delituosa, além de causar um prejuízo imediato à integridade patrimonial do Erário Público (lesando a função tributária da arrecadação), acaba por atingir o **valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos** na contribuição da manutenção dos gastos públicos.” (grifamos) RÍOS, **O Crime Fiscal**, p. 50.

⁶³⁹ “O bem jurídico ofendido ou posto em perigo não é apenas o crédito do tesouro, mas todo o complexo

SANCTIS⁶⁴¹, Emerson de Lima PINTO⁶⁴², Rodrigo Fernando de Freitas LOPES⁶⁴³, Roberto Santiago Ferreira GULLO⁶⁴⁴, Cinthia Rodrigues Menescal PALHARES⁶⁴⁵, José Paulo BALTAZAR JUNIOR⁶⁴⁶ e Romero Auto de Alencar⁶⁴⁷.

Apresentar as diversas manifestações acerca do bem jurídico protegido sob modelos tem o intuito de facilitar o agrupamento das características e críticas da cada concepção. Quando o autor vislumbra pluriofensividade na conduta enquadrável nos crimes tributários, com bem jurídico complexo normalmente de natureza bifronte, na

de realização dessa política financeira informado pelo bem comum.” PIMENTEL, **Direito Penal Econômico**, p. 122.

⁶⁴⁰ Indica como bem jurídico imediato o patrimônio público – receita fiscal – e o mediato é regularidade das operações fiscais. Entretanto, indica também outros bens jurídicos em certos incisos/parágrafos dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90: administração (art.1º, § único), fé pública e regularidade das operações (art. 2º, I), receita tributária e sua destinação (art. 2º, III e IV), regularidade das informações fiscais e contábeis (art.2º, V). EISELE, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 114, 142, 149, 171, 176, 181.

⁶⁴¹ “Nos crimes contra a ordem tributária (...) existem dois bens jurídicos objeto de proteção: (...) 1. Valores a receber e sua integridade [que indica como de interesse imediato]; 2. Capacidade da máquina em fomentar políticas públicas”. E conclui: “Em razão dos graves reflexos sociais que provoca, o delito econômico, em especial o tributário, não pode ser retratado ou revisitado sob a luz meramente fiscal, isto é, no interesse arrecadador estatal, numa reprodução fria dos preceitos extrapenais, porquanto interesses mais relevantes e fundamentais à sociedade são objetos de proteção legal.” SANCTIS, Fausto Martin de. **Direito Penal Tributário: aspectos relevantes**. Campinas: Bookseller, 2006. p. 34-35, 133.

⁶⁴² Referencia-se pela obra “O Crime Fiscal” de Rodrigo Sánchez RÍOS. PINTO, Emerson de Lima. **A Criminalidade Econômico-tributária: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem: por uma (re)legitimação do direito penal do estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 74.

⁶⁴³ Protege-se a função tributária estatal e o erário público. LOPES, **Crime de Sonegação Fiscal**, p. 59.

⁶⁴⁴ O crédito do Tesouro e o complexo de realização da política financeira informada pelo bem comum são os bens jurídicos protegidos no Direito Penal Tributário. GULLO, Roberto Santiago Ferreira. **Direito Penal Econômico**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 20.

⁶⁴⁵ Não fazendo uso de termos como bem jurídico imediato e mediato, indica com bem jurídico protegido de um lado a receita do Estado, de outro o interesse estatal na obtenção de meios para a consecução de suas atividades e prestações de seus serviços. Ao final, conclui que as infrações tributárias podem ser descriminalizadas e, subsidiariamente, vê nas penas restritivas de direito a sanção principal para os crimes tributários. PALHARES, **Crimes Tributários**, p. 149, 184-185.

⁶⁴⁶ Utilizando-se da acepção *secundariamente* na relação de um bem em relação a outro: para Jose Paulo BALTAZAR JUNIOR “o bem jurídico protegido é a integridade do erário (...) ou a ordem tributária, entendida como o interesse do Estado na arrecadação dos tributos (...). **Secundariamente**, protegem-se a Administração Pública, a fé pública, e a livre concorrência,...” (grifamos) BALTAZAR JUNIOR, **Crimes Contra a Ordem Tributária**, p. 417.

⁶⁴⁷ Propõe a Fazenda Pública como bem jurídico protegido, mas fazendo leitura do termo em caráter dúplice: por um lado “em sua dimensão imediata se estabelece uma proteção às funções estatais que são desenvolvidas com o produto da arrecadação dos tributos” e, por outro, “fazendo uso de sua dimensão mediata, a proteção recai na arrecadação propriamente dita”. ALENCAR, **Crimes Contra a Ordem Tributária**, p. 91-92.

maioria dos casos o faz cindindo característica das teses patrimonialista e funcionalista e, por tal, não será estranho nos depararmos com a denominação teses mistas. Pensamos que é mais adequado entender estas últimas como a fusão do viés patrimonialista a uma ou mais característica de qualquer dos outros modelos.

A gama de indicações de bens jurídicos protegidos na proteção de obrigações tributárias é ampla na doutrina além fronteiras.⁶⁴⁸ Há de se ter cuidado partirmos dos fundamentos doutrinários alienígenas sem que, preliminarmente, façamos um esforço de leitura dos contornos constitucionais e realidades sociais de cada país. Pensamos estar atentos a essa precaução (capítulo 3, seção 2).

Na doutrina nacional fica evidente a mesma fatura. Paradoxalmente, estudos que esclareçam quais fundamentos constitucionais, penais e tributários adotam para então concluir a partir disso, às claras e argumentativamente, qual bem jurídico-penal tributário assume, são escassos.⁶⁴⁹

Como é de se esperar, a divergência da doutrina se reflete na jurisprudência. Só a título de exemplo, vejamos algumas manifestações. O Judiciário tem majoritariamente tem se manifestado quanto ao bem jurídico protegido pelas teses

⁶⁴⁸ Vide nota 573. Outros exemplos de bens jurídico-penais no âmbito do direito penal tributário (fiscal), coletados da doutrina estrangeira, além dos já citados: a) **em Portugal**: Jose Casalta NABAIS, no que chamou de modelo misto, aponta “a proteção do património fiscal do Estado, quer os valores de verdade e lealdade fiscal”(sic); por Nuno POMBO, o “dever de cidadania de pagar impostos” – “... conceber o crime tributário como a adequada reacção à violação do dever de cidadania de pagar impostos, com especial ênfase no dever de cidadania e não tanto no de pagar impostos, se nos é permitida a dissociação, e não como delito puramente patrimonial ou de estrita desobediência.”(sic); a “obtenção de receitas fiscais” por Susana AIRES DE SOUSA; b) **na Itália**: patrimônio do Estado por Elio Lo MONTE. NABAIS, Referência ao Direito Penal Fiscal, p. 455; POMBO, O bem jurídico protegido pela norma incriminadora, p.291; AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 299; MONTE, Elio Lo. El Bien Jurídico en los Delitos Tributarios. In: **Principios de Derecho Penal Tributario**. Montevideu, Buenos Aires: Euros Editores, B de F Ltda, 2006. p. 206, 209;

⁶⁴⁹ Sem pretender exaustão na lista, citamos autores que desenvolvem o raciocínio partindo do conceito adotado de bem jurídico para só então indicar, sob aqueles fundamentos, indicar um certo bem jurídico protegido: a) trabalhos monográficos: SALOMÃO, Heloisa Estellita. A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal; SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Direito Penal Supra-individual: interesses difusos; SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de. Bem Jurídico-Penal e Engenharia Genética Humana: Contributo para a Compreensão dos Bens Jurídicos Supra-Individuais; RÍOS, Rodrigo Sánchez. O Crime Fiscal; ALENCAR, Romero Auto de. Crimes Contra a Ordem Tributária: legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo; b) artigos: TAVARES, Juarez. Critério de seleção de crimes e cominação de penas; CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Direito Penal Tributário – observações de aspectos da teoria geral do Direito Penal; VIEIRA, Jose Roberto. Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS: Vislumbres de um Estado “Shylock”.

patrimonialistas, normalmente indicando a arrecadação tributária⁶⁵⁰ ou integridade do erário⁶⁵¹, mas também aceita outros modelos adotando, como por exemplo, a ordem tributária⁶⁵².

Do panorama nacional levantado neste trabalho acerca do específico bem jurídico-penal apontado compreendido pelos crimes tributários, podemos resumir: **(i) teses patrimonialistas:** *arrecadação tributária*⁶⁵³, *cofres públicos*⁶⁵⁴, *crédito tributário*⁶⁵⁵, *patrimônio público*⁶⁵⁶, *patrimônio dos sujeitos ativos da obrigação tributária*⁶⁵⁷, *erário público*⁶⁵⁸, *recebimento integral de cada um dos tributos*⁶⁵⁹ e *receitas fiscais*⁶⁶⁰; **(ii) teses funcionalistas:** *Ordem Tributária*⁶⁶¹; *Sistema Tributário Nacional*⁶⁶²; *ordem jurídica tributária*⁶⁶³; *processo de arrecadação, distribuição e redistribuição de ingressos*⁶⁶⁴ e *o direito de impor o tributo*⁶⁶⁵; **(iii) teses mistas** de natureza bifronte do bem jurídico complexo: *arrecadação tributária e função tributária*⁶⁶⁶

⁶⁵⁰ STF. HC 81.929/RJ. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJ 27-02-2004; TRF2. HC 200702010141494. Relator Desembargador Federal Guilherme Calmon. DJU, 24/03/2008.

⁶⁵¹ TRF3. ACR 200161810001220. Juiz Roberto Jeuken. DJF3, 26/05/2009.

⁶⁵² TRF1. RSE 200641000019382. Relatora Juíza Federal Rosimayre Gonçalves de Carvalho. DJF1, 05/12/2008; TRF3. HC 200803000225778. Juiz Souza Ribeiro. DJF3, 05/03/2009.

⁶⁵³ Ives Gandra da Silva MARTINS, Heloisa Estellita SALOMÃO, Wiliam Wanderley JORGE, Alexandre KERN, Ângela Maria da Motta PACHECO, Marilene Talarico Martins RODRIGUES, Gustavo Miguez de MELLO e João MESTIERI e Gabriel Lacerda TROIANELLI e Rafael Atalla MEDINA, Celso Ribeiro BASTOS e Francisco de Assis ALVES, Kiyoshi HARADA, Célio Armando JANCZESKI, Juary C. SILVA.

⁶⁵⁴ Lídia Maria Lopes Rodrigues RIBAS.

⁶⁵⁵ Patrícia SHOERPF, Aurora Tomazini de CARVALHO, Ruy Barbosa Nogueira.

⁶⁵⁶ Jose Eduardo Soares de MELO.

⁶⁵⁷ Edmar Oliveira ANDRADE FILHO.

⁶⁵⁸ Luis Regis PRADO, Jose Maurício CONTI e Eduardo Roberto Alcântara DEL-CAMPO, Paulo Jose da COSTA JUNIOR, Cícero Marcos Lima LANA.

⁶⁵⁹ Plínio José MARAFON e Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco SOARES.

⁶⁶⁰ Jose Carlos TÓRTIMA, Gilberto de Ulhôa CANTO e Luiz Felipe Gonçalves de CARVALHO.

⁶⁶¹ Roberto dos Santos FERREIRA, Alécio Adão LOVATTO, Aristides Junqueira ALVARENGA e Pedro Roberto DECOMAIN.

⁶⁶² Andrei Zenkner SCHMIDT.

⁶⁶³ Hugo de Brito MACHADO.

⁶⁶⁴ Fábio Freitas DIAS.

⁶⁶⁵ Luiz Alberto MACHADO.

⁶⁶⁶ Rodrigo Sánchez RÍOS, Emerson de Lima PINTO.

ou *solidariedade social*⁶⁶⁷; *receita do Estado* e o *interesse de obter os meios para a realização de suas atividades*⁶⁶⁸ ou *interesse estatal na obtenção de meios para a consecução de suas atividades e prestações de seus serviços*⁶⁶⁹; *valores a receber e sua integridade e capacidade da máquina em fomentar políticas públicas*⁶⁷⁰; *erário público* e *função tributária estatal*⁶⁷¹; *Fazenda Pública* (caráter dúplice)⁶⁷²; *crédito do Tesouro* e o *complexo de realização da política financeira informada pelo bem comum*⁶⁷³ ou *complexo de realização de política financeira*⁶⁷⁴; **(iv) as demais** que identificam **diversos bens jurídicos** protegidos de acordo com a tipificação legal⁶⁷⁵.

Vistos características e críticas de cada linha básica em que se enquadram os bens jurídico-penais estudados é, ainda, necessário algum breve comentário adicional acerca de certos termos utilizados para traduzir a concepção que o autor segue. Repise-se adicional, pois cabem para cada acepção as críticas – já apresentadas - da respectiva tese (modelo) as quais não reprisaremos.

Um *patrimônio público* não é formado apenas pela receita tributária, esta é apenas uma parte dentre as que financiam a atividade estatal. Se considerarmos o aspecto extrafiscal do tributo, aquele acaba por não compreender este aspecto. *Fazenda Pública*, quando muito, está mais para sujeito passivo do delito.⁶⁷⁶ Assentimos que a imprecisão do conteúdo pode impossibilitar a efetividade da proteção penal em virtude de não ser possível identificar, com precisão, a extensão do dano, nem a medida da culpabilidade.⁶⁷⁷ Também discutível se por *erário público* o alcance não seria demasiado amplo, podendo nele se incluírem receitas que estariam fora do

⁶⁶⁷ Jose Roberto VIEIRA.

⁶⁶⁸ Luiz Vicente CERNICCHIARO.

⁶⁶⁹ Cinthia Rodrigues Menescal PALHARES.

⁶⁷⁰ Fausto Martin de SANCTIS.

⁶⁷¹ Rodrigo Fernando de Freitas LOPES.

⁶⁷² Romero Auto de ALENCAR.

⁶⁷³ Roberto Santiago Ferreira GULLO.

⁶⁷⁴ Manoel Pedro PIMENTEL.

⁶⁷⁵ José Paulo BALTAZAR JUNIOR: integridade do erário ou a ordem tributária e, secundariamente, *protegem-se a Administração Pública, a fé pública, e a livre concorrência*; Andreas EISELE: receita fiscal e, mediatamente, a regularidade das operações fiscais, administração, fé pública, regularidade das operações, receita tributária e sua destinação, regularidade das informações fiscais e contábeis.

⁶⁷⁶ SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 185-186.

⁶⁷⁷ ALENCAR, **Crimes Contra a Ordem Tributária**, p. 70.

alcance da atuação fiscal, incompatível com os crimes tributários.

A *Ordem tributária* como bem jurídico-penal protegido para fins de utilidade para a dogmática penal padece de concretude e determinação suficiente para que sirvam exclusivamente de parâmetro, revestido de sentido vago, incapaz de cumprir funções crítica e dogmática. Não é do título da norma (Lei 8.137/90) que se deve definir o bem jurídico-penal.⁶⁷⁸ Ela é uma abstração que diz respeito à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, mas com o bem jurídico não se confunde.⁶⁷⁹ Ter na tutela penal a proteção como o *processo* dos ingressos fiscais recairíamos na mesma abstração. Alcançam os mesmos problemas de concretude e determinação conceitual, levando-nos à impossibilidade de aplicação prática, técnica, de termos como *Sistema Tributário Nacional*, *ordem jurídica tributária* e *fé pública*.⁶⁸⁰

Seção 5 A arrecadação tributária e a solidariedade social como bens jurídico-penais

Não temos a menor pretensão de certeza e verdade na vertente que adotaremos. Tampouco nos julgamos *fiscalistas* ou *penalistas*. Somente pretendemos, lastreados em fundamentos e argumentos claramente assumidos, indicar o que entendemos protegido nos crimes tributários.

Entendemos que o bem jurídico protegido nos crimes tributários é imediatamente a **arrecadação tributária** e mediamente a **solidariedade social**.

São nossos fundamentos: a adoção de uma teoria constitucional eclética para conceito material de bem jurídico, reconhecimento da legitimidade da tutela penal das obrigações tributárias, um Estado Social e Democrático de Direito e a opção pelo caminho da Dogmática Jurídica para leitura do entorno jurídico fundamentador dos crimes tributários. Fazemos, entretanto, ressalvas à função que cabe ao bem jurídico imediato e mediato e à aplicação do conceito de delitos de acumulação.

⁶⁷⁸ SALOMÃO, *A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal*, p. 186; ALENCAR, *Crimes Contra a Ordem Tributária*, p. 64-66.

⁶⁷⁹ ANDRADE FILHO, *Direito Penal Tributário*, p. 82; RIBAS, *Direito Penal Tributário*, p. 152.

⁶⁸⁰ SALOMÃO, *op. cit.*, p. 187.

É flagrante a impossibilidade de as teses patrimonialista ou funcionalista ou os outros modelos, isoladamente, cumprirem as duas mais importantes funções alocadas ao bem jurídico-penal, a crítica e a dogmática. Já citamos, à exaustão, que sob a óptica constitucional há algo mais agasalhado na proteção penal à imposição tributária que a questão patrimonial – a arrecadação tributária -. Daí nossa compreensão da ofensa a mais de um bem jurídico nos atos de burla ao fisco, uma pluriofensividade de natureza bifronte. Entre nós, foram-se quase 15 anos do alerta de Luiz Vicente CERNICCHIARO⁶⁸¹ que esse “pormenor” não é meramente literário, mais de 35 anos que Manoel Pedro PIMENTEL⁶⁸² vislumbrou um “algo mais” para além da questão patrimonial nos delitos fiscais. Assim confessamos, à evidência, não estarmos inovando, só buscando lições dos que nos antecederam, e o fizeram bem.

A arrecadação tributária, mesmo que genericamente estejam aí incluídos recursos de tributos que não os tipificados pela Lei 8.137/90, como os tributos aduaneiros - por exemplo -, é o termo do modelo patrimonialista que mais se aproxima da dimensão que se quer erigir com a proteção penal da imposição tributária. As teses patrimoniais têm como ponto forte facilitar a identificação do bem jurídico, sendo o dano à arrecadação o que nos permite tecnicamente a análise objetiva – uma **medida objetiva** - acerca da ofensa ao bem jurídico-penal. Nesse ponto segue-se a doutrina majoritária de diversos países. Não é outro o entendimento de Heloisa Estellita SALOMÃO cujos estudos nacionais muito bem representa os adeptos a essa corrente: *“a identificação do bem jurídico-penal, no seio do sistema constitucional tributário, como sendo a arrecadação tributária, é capaz de captar as potencialidades estáticas e dinâmicas do valor atribuído constitucionalmente àquele sistema.”*⁶⁸³ Mas não é só isso. Sozinha a arrecadação tributária não traduz *toda* proteção que se almeja num Estado Social e Democrático de Direito. Sozinha ela funcionaliza o Direito Penal, serve a interesses que não os de toda a sociedade, reduz o verdadeiro alcance da proteção penal da imposição tributária. Busquemos o “algo mais”. Este estará além do modelo patrimonialista.

⁶⁸¹ Em 1995 e, portanto, já sob a Lei 8.137/90. CERNICCHIARO, Direito Penal Tributário, p. 181.

⁶⁸² Em 1973. PIMENTEL, **Direito Penal Econômico**, p. 122.

⁶⁸³ SALOMÃO, **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**, p. 188.

As teses funcionalistas, com interesses relacionados com a função a ser cumprida pelo tributo, seriam esse complemento. Se por um lado falham na dimensão técnica, por outro apresentam dignidade penal necessária ao bem jurídico. Os bens jurídicos indicados no modelo funcionalista pouco oferecem como parâmetro da extensão do dano. Neste quesito não é diferente a situação dos outros modelos - de ofensa aos deveres de colaboração de verdade e transparência, proteção puramente formal das normas tributárias e da função social dos impostos -. Destes últimos três modelos, as críticas aos dois primeiros modelos nos são suficientes para descartá-las. As teses funcionalistas e a da função social dos impostos se põem como nossa opção. As críticas a ambas, em certa medida, se equivalem. Entendendo que esta proposta, que indica a solidariedade social como bem jurídico, alcança e abrange aquela, detentora da indicação da função tributária (e outros termos próximos), somos pela primeira. Com tal opção contemplamos o Princípio da Igualdade, vinculado a um dever de solidariedade social, realizado em matéria tributária pelo da Capacidade Contributiva, cujo respaldo constitucional está estampado no art. 3º, I de nossa Carta Magna: “*construir uma sociedade livre, justa e **solidária***” (grifamos). É o que leciona Jose Roberto VIEIRA:

Eis-nos, aqui, em última análise, diante do **Princípio da Igualdade**, que se exprime, em matéria tributária, pelo dever de pagar os tributos conforme a **Capacidade Contributiva** de cada um – um princípio oriundo da Igualdade – vinculado a um dever de **solidariedade social**, (...).(grifos no original)⁶⁸⁴

Ademais, ao optar pela corrente da função social dos impostos, com a solidariedade social como parâmetro, abre-se um campo de estudos para avaliar as possíveis influências do bem jurídico mediato no tipo penal, nos elementos objetivos e subjetivos. Esse estudo não se mostra possível na adoção da função tributária com

⁶⁸⁴ Complementa-se: “Quando os contribuintes decentes são chamados a um maior aporte tributário, para compensar o montante das exações não pagas pelos desonestos que evadem tributos, desequilibra-se a balança da solidariedade social e viola-se o comando superior da Igualdade, pela exigência tributária apartada de um critério de discriminação que resida nos fatos ou nas pessoas desiguais, e pelo abandono do critério da capacidade contributiva, que preside, soberano, as distinções tributárias. Haverá um valor constitucional de maior dignidade a ser protegido, como **bem jurídico mediato dos crimes tributários**, do que essa **solidariedade social**, profunda e entranhadamente vinculada à igualdade, por intermédio da capacidade contributiva?”(grifos no original). VIEIRA, Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS, p. 510-511.

bem jurídico-penal, como já alertou Carlos MARTÍNEZ-BUJAN PEREZ.⁶⁸⁵

Eis nossa primeira ressalva que diz respeito à questão do bem jurídico imediato e mediato. Não compreendemos que o bem jurídico mediato necessariamente só possa desempenhar a função crítica, voltada exclusivamente ao legislador, pois: (i) em virtude do controle de constitucionalidade – difuso e concentrado - possível no Brasil, em que o Poder Judiciário deve avaliar a constitucionalidade de normas já postas, quer dizer, legitimidade não é exclusividade da análise dos legisladores; (ii) o art. 12, inc. I da Lei nº 8.137/90 possibilita ao Judiciário a avaliação de grave dano à coletividade – aferível tanto para o bem jurídico imediato ao mediato - causado pelos crimes conforme o art. 1º e 2º da mesma lei; ora, mesmo que o bem jurídico mediato pereça diante de necessária medida objetiva, não é menos verdade que ações notoriamente ofensivas à coletividade ou àquilo que a Constituição elegeu como de interesse da sociedade são passíveis aferição sem que tenha um elemento quantitativo envolvido;⁶⁸⁶ (iii) isolar o bem jurídico imediato, a arrecadação tributária, como único instrumento à disposição da função dogmática – na interpretação judicial – é restringir o Judiciário e fazê-lo continuar a

⁶⁸⁵ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, *Derecho Penal Económico*, p. 372.

⁶⁸⁶ Citamos três exemplos na jurisprudência. No primeiro o juízo considera irrelevante a viabilidade da recuperação dos valores sonegados face à inadaptação social do comportamento criminoso: “Se o bem jurídico protegido é a integridade do erário, no crime de sonegação fiscal, o vulto da quantia evidenciada, por si só, a dimensão do dano capaz de caracterizar a causa de aumento prevista no art. 12, inc. I, da Lei nº 8.137/90. (...) **E isso mais avulta numa fase em que o déficit público está impondo sacrifícios imensos à nação. Discordo com a posição de quem inviabiliza a aplicação dessa majorante, sob o argumento de que toda sonegação afeta o patrimônio público e que pode haver o ressarcimento, constituindo dupla apenação ao contribuinte sonegador.** (...) É óbvio que a gravidade, que deve respeitar limites extremados, como na hipótese dos autos, importa a majorante do art. 12, inc. I, já citado. **O fato de ser viável a recuperação dos valores em nada muda a solução normativa, que não se justifica pela riqueza perdida, mas pela inadaptação social que o comportamento criminoso revela. Apenas pela censurabilidade do comportamento, não pelo único e exclusivo valor do prejuízo.**”(grifamos) STJ, HC 10762/RS, relator Ministro Felix Fischer, DJ 14/02/2000; No segundo caso foi valorada a situação do réu para além da questão do valor sonegado: “(...) as circunstâncias dos crimes praticados pelo paciente foram desfavoravelmente valoradas, em virtude de o mesmo ser líder empresarial. (...) É possível que certo agente pratique apenas um crime contra a ordem tributária e cause grave dano à coletividade, da mesma forma que também é possível o cometimento de diversos destes delitos e não se fazer aplicar o art. 12, inciso I, da Lei 8.137/90, por não restar caracterizado. A hipótese dos autos revela que o paciente praticou 39 infrações contra a ordem tributária(...)”. STJ, HC 36804/RS, relator Ministro Gilson Dipp, DJ 03/11/2004; No terceiro caso demonstramos o STF reconhece a necessidade de proteção aos valores inculpidos na CF, na área tributária, para além dos valores sonegados envolvidos, no exemplo na proteção à livre concorrência: “(...) Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. (...)”. STF, AC 1657 MC-ED/RJ, relator Ministro Cezar Peluso, DJ 30/11/2007.

funcionalizar o Direito Penal. Em outras palavras, todo o esforço de buscar o “algo mais” agasalhado constitucionalmente é em vão se legarmos ao Judiciário exclusiva orientação no exercício da interpretação – atenção à função dogmática – pela parte de cunho patrimonialista (somente pelo bem jurídico imediato).

Nossa segunda ressalva é quanto à aplicação do conceito de delitos cumulativos (crimes de acumulação): os delitos fiscais seriam um exemplo? Se pensarmos que sim, para os bens jurídicos de caráter institucional ou funcional (ex., Fazenda Pública, função tributária, sistema fiscal), a particular natureza desses bens impede que eles possam ser lesados por uma só ação individual. Na perspectiva patrimonial, da enorme dimensão do bem jurídico patrimonial sobressairia a insuficiente carga lesiva de uma conduta. Mas pensamos não ser o caso. Já afirmamos (capítulo 1, seção 2), a aceitação da acumulação não é aceitável no Direito Penal, caso contrário, nos levaria à ilegitimidade dos crimes tributários por falta de ofensa ao bem jurídico tutelado. Segundo Susana AIRES DE SOUSA, os crimes tributários até favorecem a questão dos delitos cumulativos, desde que se fundamente a questão a partir do desvalor do comportamento individual “*daquele que se aproveita do comportamento de um grande número de pessoas para a prossecução de um objectivo comum que a todos beneficia, incluindo aquele que aproveita a boleia.*”(sic)⁶⁸⁷ Um furto no patrimônio individual de um milionário continua sendo um furto; o mesmo vale para os delitos tributários (se bem que nem de longe podemos comparar o Estado a um milionário!).

Concordamos com a autora portuguesa, que segue uma concepção patrimonial, e se vale do conceito de “*free rider*” para explicar a criminalização dessas condutas lenientes dos que são chamados a contribuir e não o fazem.⁶⁸⁸ Eis mais um motivo a eleger a *solidariedade social* como bem jurídico-penal mediato protegido, cujo comportamento do *carona* é facilmente identificável como ofensivo ao bem jurídico-penal protegido. Eis novamente mais uma forma de contemplar nosso acordo pela necessidade do que identificamos como movimento de “eticização” do Direito.

⁶⁸⁷ AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 300-301.

⁶⁸⁸ Usamos, neste trabalho, o termo *carona*, nota 494, a partir da obra de Mancur OLSON. A autora lusitana parte dos estudos de James BUCHANAN, Richard MUSGRAVE e Peggy MUSGRAVE. AIRES DE SOUSA, *idem*, p. 255-257.

Por fim, ressaltamos que as dificuldades de delinear a definição do bem jurídico nos levam a acentuar sua função *negativa* de legitimidade: ele não fornece a conduta que deve ser incriminada (aspecto positivo), entretanto indica – juntamente com outros princípios do Direito Penal como da ofensividade, fragmentariedade, subsidiariedade e de *ultima ratio* – o que pode ser tutelado neste ramo do direito.⁶⁸⁹ Portanto, o **bem jurídico deve ser uma condição necessária, mas não é condição suficiente** a justificar a proibição e punição penal.

Seção 6 Perspectivas do bem jurídico-penal tributário como paradigma judicial e legislativo: a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo

No Brasil podemos ter que a *impunidade do fato* quanto aos crimes contra a ordem tributária, não obstante a gravidade das sanções cominadas, multiplica os casos de evasão fiscal. O poder econômico e social é um dos principais fatores de impunidade nesses crimes, um *real poder invisível* ligado ao poder político, em que grandes empresas e grandes empresários influenciarem nos destinos do Estado, cooptando chefes do Executivo e Parlamentares por meio dos conhecidos lobistas.⁶⁹⁰ Entretanto, temos de reconhecer que há imbricação de dois momentos afeitos aos crimes fiscais, um negativo, incorporando material legiferante “*tendentes a enfraquecer a expressão criminosa destas condutas*”, outro positivo, que “*diz respeito a um despertar de consciência decorrente da danosidade destas condutas lesa-pátria e dos nefastos efeitos advindos da proliferação deste malsinado proceder*”.⁶⁹¹

⁶⁸⁹ Nesse sentido: AIRES DE SOUSA, **Os Crimes Fiscais**, p. 288-289.

⁶⁹⁰ “As causas para a impunidade do fato dos crimes contra a ordem tributária podem ser assim alinhadas: a) o forte poder econômico e social dos autores; b) a cumplicidade das autoridades; c) a complexidade das leis que regulam estes fatos, passíveis de manipulação por hábeis assessores legais e contábeis; d) o despreparo dos órgãos encarregados da persecução penal, considerando as especificidades dos crimes contra a ordem tributária; e) o despreparo de nossos tribunais para o julgamento dos crimes tributários; f) a falta de atuação conjunta entre os diversos órgãos do Estado; g) a complexidade dos meios utilizados para a perpetração dos crimes contra a ordem tributária; h) uma certa inadequação da legislação processual e material, para apuração e punição dos crimes tributários; i) a escassa reprovabilidade social do crime tributário; e j) a organização dos autores desses crimes.” FERREIRA, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 16.

⁶⁹¹ Áureo Rogério Gil BRAGA lista exemplos na legislação para esses dois momentos. Interessa-nos as indicações negativas: “a) a extinção da punibilidade pelo pagamento (art. 34 da Lei 9.249/95); b) a tentativa da vinculação da instância judicial ao encerramento do procedimento administrativo fiscal

Antecipamos que uma adequada compreensão da aplicação do Direito Penal Econômico é antecedida pela compreensão de pontos de elevada tensão entre os Direitos Penais nuclear e econômico, quais sejam, do bem jurídico protegido, das peculiaridades do tipo de injusto – nas perspectivas objetiva e subjetiva –, a teoria do erro nos delitos econômicos e a complexidade da distinção entre erro sobre o tipo e erro de proibição e da questão de autoria e participação, envolvendo aí a da responsabilidade das pessoas jurídicas. Mesmo que consideremos cumprida nossa missão principal de apontar os aspectos que envolvem a eleição de um bem jurídico-penal protegido para os crimes tributários, não queremos nos furtar, mesmo que às rápidas, de comentar uma questão polêmica cuja leitura pensamos passar necessária e essencialmente pela questão do bem jurídico: a da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária.

Medidas que criminalizem condutas surgem na mesma medida dos mecanismos legais que tendem à extinção da punibilidade, fato peculiar dos crimes tributários.⁶⁹² Estabelecimento dessas políticas descoladas dos devidos limites do Direito Penal clássico acarretam falta de tratamento científico penal sistemático às diversas causas de extinção da punibilidade.⁶⁹³ Causas de não-punibilidade – pessoais, de exclusão ou de extinção – podem criar odiosas formas de privilégios, contrários aos preceitos da lei máxima, exacerbando uma política intervencionista sem respaldo

(art. 83 da Lei nº 9.430/96), a qual sucumbiu com o julgamento da ADIN nº 1.571; c) a decisão majoritária (votos) corporificada no Habeas Corpus nº 81.611, do Supremo Tribunal Federal; d) a possibilidade da substituição das penas privativas de liberdade até 04 anos por penas restritivas de direito (art. 44 do Código Penal); e) os programas de refinanciamento de dívidas fiscais (REFIS – Leis nºs 9.964/2000 e 10.684/2003), e f) as disposições limitativas do exercício da atividade fiscal e das atribuições do Ministério Público à persecução desta espécie delitivas, ambas inseridas no Projeto do Código do Contribuinte em tramitação no Congresso Nacional (Projeto de Lei do Senado Federal nº 646/99)”. BRAGA, Aureo Rogério Gil. A Prisão Preventiva. In: BRAGA, Aureo Rogério Gil; VELASQUES, Renato Vinhas. **Crimes contra a Ordem Tributária** – Medidas Acautelatórias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 9-11.

⁶⁹² “Ao passo que a noção e o sentimento de impunidade são detectáveis em cada brasileiro, o sistema incorpora instrumentos para afastar a punibilidade. É um antagonismo que só pode ser explicado pela distância que separa o povo em geral e a elite dominante que controla ou mais influencia o Estado.” NABARRETE NETO, André. Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, n. 17. p. 172, jan.-mar./1997.

⁶⁹³ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos**. São Paulo: RT, 2003. p.13-16.

constitucional.⁶⁹⁴

A orientação de Política Criminal que prevê como causa extintiva da punibilidade o pagamento do imposto sofreu alterações até chegar à forma legal vigente.⁶⁹⁵

Teríamos a tendência de entender que a decisão de nossos legisladores para o instituto em estudo, de alguma forma ou em algum momento, forma pautados por argumentos da espécie que trazemos. Infelizmente não encontramos tal alento pesquisando o histórico do processo legislativo nos empoeirados autos arquivados no Senado Federal.⁶⁹⁶ Estará o que é chamado de “movimento de eticização” fadado a não

⁶⁹⁴ “Ao criminólogo da atualidade desinteressa explicar, como solução de entendimento, porque tal ou qual infração foi praticada. Quer ele sim questionar, pela crítica, o sistema ou a política social de repressão e de prevenção da criminalidade. Mostra-se não comprometido com o **status quo** e se demonstra avesso à técnica de reprodução do mesmo, quando denuncia que a falsa aparência de proteção do grupo (mesmo através de comandos integrados ao capítulo constitucional que trata das garantias e liberdades fundamentais) visa a agigantar mais ainda o Estado, tornando-o todo poderoso e a serviço de poucos e ao asseguramento de seus privilégios.” KOERNER JUNIOR, Rolf. Processo Criminal Inútil? **Revista do Instituto dos Advogados do Paraná**, Curitiba, Instituto dos Advogados do Paraná, nº 21, 1993. p. 130.

⁶⁹⁵ A Lei 4.729/65, que instituiu o crime de sonegação fiscal, previa a extinção da punibilidade se o agente promovesse o recolhimento devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria (dispositivo revogado pela Lei nº 8.383/91). O art. 18 do Decreto-lei nº 157/67 estabeleceu que o pagamento, mesmo após iniciada a ação fiscal, extinguiu a punibilidade. Esse diploma ampliou a mesma solução para crimes de natureza diversa dos previstos na Lei nº 4.729/65, desde que o agente efetuasse o pagamento do tributo e multa antes de iniciada a ação penal. A Lei nº 6.910/81 restringiu o alcance das hipóteses de extinção da punibilidade, excluindo os crimes de contrabando e descaminho. A Lei nº 8.137/90, que definiu os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, dispôs, no art. 14, que haveria a extinção da punibilidade dos crimes tributários se o agente promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia (dispositivo revogado pela Lei nº 8.383/91). A Lei 9.249/95 restaurou este benefício no art. 34. A Lei 9.983, de 14.07.2000, previu a extinção da punibilidade pelo pagamento de contribuições, importâncias ou valores, quanto aos delitos de apropriação indébita previdenciária (CP, art. 168 A) e de sonegação de contribuição previdenciária (CP, art. 337 A). DOTTI, **Curso de Direito Penal**, p. 692.

⁶⁹⁶ O instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento não estava previsto no Projeto de Lei nº 913/95, este convertido na Lei nº 9.249/95, foi incluído pela emenda aditiva nº 33/95 do Deputado Luis Roberto Ponte - sendo aditiva, portanto, a proposta deu-se pelos membros do Legislativo e não pelo Executivo -, emenda sob o argumento de que o instituto “*deve visar o pagamento do tributo, que é o interesse do Poder Público, de modo que, se o contribuinte paga e continua sujeito a processo penal, sob a arguição de que o pagamento importa em confissão, o resultado fatal é o de que o contribuinte se vê impedido de pagar. (...) sob o aspecto da arrecadação a presente emenda é tão importante quanto os demais aspectos expostos.*” (grifo nosso). A Emenda aditiva tem mesma data do dia da votação do PL na sessão plenária na Câmara, e acatada pelo relator Dep. Antonio Kandir, foi votada “em bloco” com outras disposições, sem discussão significativa. Nos debates em plenário da emenda aditiva nº 33/95, transcrevemos o aparte concedido pelo Deputado Luis Roberto Ponte: “O Deputado Silvio Torres pediu a palavra para declarar-se favorável ao acolhimento da emenda pelo Relator, **acrescentando, a propósito, que fora procurado em São Paulo por representantes de**

frequentar os ares dos corredores do Legislativo, confinado então às páginas da academia?

Enfim, o art. 34 da Lei 9.249/95 tem a seguinte redação:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27.12.1990 e na Lei nº 4.279, de 14.07.1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (grifamos).⁶⁹⁷

Quanto ao critério temporal, conforme Lei 9.249/95, art. 34, dispositivo atualmente em vigor, determina-se que o pagamento deva ocorrer antes do recebimento da denúncia.⁶⁹⁸

Federações do Comércio, os quais lhe relataram muitos problemas que vinham ocorrendo em função daquela lei, (...)”(fonte: citação de Celso Antonio TRÊS). Portanto, a emenda aditiva 33/95 da Câmara funda-se numa certa “*gama da sociedade*” atônita com a complexidade da legislação, que não poderiam pagar o tributo sonogado visto que estaria confessando um crime que poderia não ter cometido, e que era interesse de toda a sociedade a não punibilidade de tais crimes mediante pagamento para aumento da receita tributária. A questão passaria então para discussão dos eminentes Senadores, recebendo o PL 913/95 a numeração de PLC nº 126/95. Carlos Patrocínio (emenda supressiva 07/95) e Eduardo Suplicy (emenda supressiva 11/95) são dois dos que saem contra a emenda aditiva 33/95. Aquele Senador alerta que tal instituto como está torna inócua a lei, ofende o direito à convivência social fundada no respeito geral às leis e à ordem estabelecida, ameaça a base do Estado de Direito; este acrescenta que “*com a eliminação total dos riscos inerentes a esta atividade pode-se prever que a sonegação ganhará amplo campo para expansão, com o auxílio do Congresso Nacional e seus Parlamentares*”. O relator do PLC 126/95, Senador Ney Suassuna, apesar das várias emendas supressivas apresentadas para esse artigo alertando e fazendo severas críticas das flagrantes afrontas e antinomias jurídicas e morais, justificou não poder discutir esse artigo porque isso faria o PL voltar à Câmara, e não daria tempo para aprovar outras medidas do mesmo PL que deviam atentar ao princípio da anterioridade do exercício (disposições sobre imposto de renda, que deviam ser aprovadas antes do fim do ano). E a lei foi sancionada pelo então Presidente Fernando Henrique Cardoso. BRASIL. Projeto de Lei da Câmara nº 126/95. Emenda aditiva 33/95, de 31 de outubro de 2005. Deputado Luis Roberto Ponte. Arquivo do Senado Federal; BRASIL. Projeto de Lei nº 913/95. 2º. Parecer do Relator – Comissão de Finanças e Tributação, 31 de outubro de 1995. Deputado Antonio Kandir. Arquivo do Senado Federal; BRASIL. Projeto de Lei da Câmara nº 126/95. Emenda Supressiva 07/95, de 30 de novembro de 2005. Senador Carlos Patrocínio. Arquivo do Senado Federal; BRASIL. Projeto de Lei da Câmara nº 126/95. Emenda Supressiva 11/95, de 30 de novembro de 2005. Senador Eduardo Suplicy. Arquivo do Senado Federal; BRASIL. Comissão de Assuntos Econômicos - Parecer de Plenário, sobre o Projeto de Lei da Câmara nº 126, de 1995 (Projeto de Lei nº 913, de 1995), relator Senador Ney Suassuna. Arquivo do Senado; TRÊS, Celso Antonio. **Brasil é o Paraíso de Al Capone, mostra Consenso. Revista Consultor Jurídico**, 31 de março de 2004. Disponível na internet: <<http://conjur.estadao.com.br/static/text/22684,2>>. Acesso em: 02/09/2006;

⁶⁹⁷ BRASIL. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

⁶⁹⁸ No histórico da legislação sobre a extinção da punibilidade, cujo limite para realização do pagamento alterou-se da seguinte forma: Na Lei 4.729/65, art 2º, o pagamento deveria ocorrer antes de ter início, na esfera administrativa, ação fiscal própria; no Decreto-lei nº 157/67, art. 18, estabeleceu-se que o pagamento, mesmo depois de iniciada a ação fiscal, extingua a punibilidade; neste caso, desde que ainda não julgado o respectivo processo, nem seria necessário o pagamento, bastando o depósito,

No bojo da Lei 10.684/2003, intitulada Lei do Paes - Parcelamento Especial, no artigo 9º. e parágrafos, há disposições quanto à suspensão da pretensão punitiva do Estado, quando a pessoa jurídica estiver no regime de parcelamento. Também, no §2º, disciplina a extinção do crédito tributário, no caso de seu total adimplemento.⁶⁹⁹ De plano, a leitura do § 2º. do art. 9º. da Lei 10.684/2003 noticia nova orientação no ordenamento jurídico para a extinção da punibilidade, extirpando qualquer limite temporal, e com amplitude bastante superior ao disposto no art. 34 da Lei 9.249/95, agora concedendo a impunidade àquele **que realizar o pagamento integral do tributo a qualquer tempo**. Todas as argumentações sobre o instituto da extinção da punibilidade até aqui expostos, analisados à luz do art. 34 da Lei nº 9.249/95, cabem para esta nova disciplina. Proliferam artigos em revistas jurídicas alardeando a supressão do limite temporal para que o pagamento do tributo surta efeitos de extinguir a punibilidade.⁷⁰⁰ Há posições doutrinárias que discordam da amplitude que se quer dar ao §2º, art. 9º da citada Lei.⁷⁰¹

No meio jurisprudencial, entendimento do STF confirma a extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo.⁷⁰² Com pesar, mas sendo correta a

desde que o débito fosse pago depois da decisão de primeira instância, com a consequente renúncia ao recurso administrativo; na Lei nº 8.137/90, art. 14 – a punibilidade ficava extinta pelo pagamento antes do recebimento da denúncia; pela Lei nº 8.696/93, no vetado art. 3º, propunha-se como limite temporal que o pagamento ocorresse antes do encerramento do procedimento administrativo. MACHADO, **Estudos de Direito Penal Tributário**, p. 223-228.

⁶⁹⁹ BRASIL. Lei 10.684/03. “Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º. e 2º. da Lei 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionado com o agente dos aludidos crimes **estiver incluída no regime de parcelamento**. §1º. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. §2º. **Extingue-se a punibilidade** dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o **pagamento integral** dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.” (grifamos)

⁷⁰⁰ SALOMÃO, Heloisa Estellita. Pagamento e Parcelamento nos Crimes Tributários: A Nova Disciplina da Lei 10.684/2003. **Boletim IBCCRIM**, São Paulo. p. 2-3, set./2003; LEAL, Rui Barros Farias. A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária e a Função do Direito Penal. **Revista Dialética do Direito Tributário**, São Paulo, nº 121. p. 91-94, out./2005; HARADA, Kiyoshi. Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade pelo Pagamento a Qualquer Tempo. **Revista Jurídica Consulex**, Brasília, nº 192. p. 40-41, 15-jan./2005.

⁷⁰¹ DECOMAIN, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 628.

⁷⁰² “Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. **Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP**. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.” (grifamos) STF, HC

avaliação, assiste razão Ministro Sepúlveda Pertence em manifestação quando da retificação de voto no HC nº 81.929/RJ, submetido ao STF: *“Assinalo, apenas, que a nova lei tornou escancaradamente clara que a repressão penal nos ‘crimes contra a ordem tributária’ é apenas uma forma reforçada de execução fiscal.”* Então, na verdade, a respeito do critério temporal, na jurisprudência, o pagamento do crédito tributário pode se dar a qualquer tempo como causa de extinção da punibilidade.

Continuemos pela análise a partir do art. 34 da Lei 9.249/95.

Pelo conceito de reparação do dano compararemos a norma nacional com outras legislações. O sistema que inspirou a legislação latina foi o disposto no §371 do Código Penal alemão de 1977, que tratou da denúncia espontânea como forma de exclusão das sanções criminais referentes à prática de conduta ilícita tendente à evasão tributária. Na Alemanha, a retificação das informações prestadas ao Fisco, anteriormente ao início das atividades de fiscalização que possam ter por objeto a averiguação do fato, ou antes da comunicação (ao autor do fato) do início do processo penal respectivo, isenta o sujeito da pena correspondente ao crime formal que possa ter praticado. Mas, caso o resultado decorrente da evasão tenha ocorrido (crime material⁷⁰³), o afastamento da pena só ocorrerá com o pagamento do tributo objeto da evasão. Assim, para o crime formal é suficiente a retificação das informações, e para o crime material, deve haver o pagamento, em ambos os casos afastando a punibilidade. Destaque-se que a necessidade da **espontaneidade** fica bem caracterizada pelo fato de que a regularização, seja pela retificação das informações ao Fisco, seja pelo pagamento, deva ocorrer antes da atividade estatal decorrente do conhecimento do fato (início do processo penal), ou que possa levar a esse conhecimento (realização de atos de fiscalização, ou diligências de investigação criminal). No sistema espanhol, afasta-se a pena criminal com o sujeito voluntariamente reparando o dano - pagamento acompanhado da reparação das informações tributárias correspondentes - antes do início de atividades administrativo-fiscais ou judiciais por parte do Estado.⁷⁰⁴ Notemos

nº. 81.929/RJ – Rel. Ministro Cezar Peluso, DJ 27/02/2004.

⁷⁰³ O STF editou recentemente a súmula vinculante nr. 24, nos seguintes termos: *“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”*

⁷⁰⁴ EISELE, A Reparação do Dano no Direito Penal Tributário, p. 14-17; De notar que também Rodrigo

que ato voluntário não implica ser espontâneo.⁷⁰⁵

Duas características destes dois sistemas estrangeiros ficam claras: a) **requisito da voluntariedade**, demonstrável pela exigência que o sujeito promova a ação de reparação do dano (prestação de informação acompanhada do pagamento) antes da ciência do início das providências do Fisco, e b) **requisito da completa reparação do dano**, de forma imediata, sem concessões de dilações temporais. Com estes requisitos, o sistema penal mantém coerência com o tributário, acentuando o desejável caráter subsidiário daquele. Esses dois requisitos conferem os contornos materiais comuns ao instituto do arrependimento posterior aplicado aos crimes contra a ordem tributária⁷⁰⁶.

No Brasil, mesmo que inspirado pelo sistema europeu, por desatenção aos requisitos comuns encontráveis nos sistemas espanhol e alemão, não podemos equiparar o instituto previsto no art. 34 da Lei 9.249/95 ao arrependimento posterior. No sistema alemão, o instituto recebe o nome de “*autodenúncia liberadora da pena*”⁷⁰⁷, e no espanhol, causa de “*levantamiento ou de anulación da pena*”⁷⁰⁸, e aqui se afigura semelhante à nossa extinção da punibilidade. A despeito deste descompasso entre a fonte inspiradora e a legislação pátria, afirma-se “*como cópia mal sucedida da legislação alemã, a extinção ou liberação da pena para os delitos fiscais no ordenamento jurídico pátrio carece dos critérios de voluntariedade e reparação.*”⁷⁰⁹ Coincidência ou não, a considerar a vigente conformação dada ao instituto, esta infelicidade na importação “*revela-se também pelo simples fato de que não se tem*

Sanchez RÍOS sugere que a inspiração do instituto em tela está na legislação alemã de 1977. RÍOS, **Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos**, p. 138;

⁷⁰⁵ “Espontânea é a reparação quando não advém de compulsão externa. É a reparação a manifestação que exprime o desejo de o autor da infração compor, integralmente, o dano causado à sua vítima.” Portanto, observa-se a não identidade entre os conceitos de espontaneidade e voluntariedade, posto que deste último podemos depreender a existência de uma atividade voluntária - que sofreu compulsão externa, e portanto não espontânea. KOERNER JUNIOR, Rolf. O Arrependimento Posterior: Antes e Depois da Lei n.º 7.209, de 1984. **Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, Ajuris, nr. 44. p. 19, nov./1988.

⁷⁰⁶ EISELE, A Reparação do Dano no Direito Penal Tributário, p. 14-17.

⁷⁰⁷ RÍOS, *op. cit.*, p. 138.

⁷⁰⁸ RÍOS, *idem*, p. 140.

⁷⁰⁹ RÍOS, *idem*, p. 155.

*notícia de mecanismo similar entre os países desenvolvidos.*⁷¹⁰

Com base na doutrina penal estrangeira (principalmente a espanhola), que fornece subsídios pertinentes para o esclarecimento da natureza jurídica do instituto, com Rodrigo Sánchez RÍOS pode-se dizer que *“há um consenso na doutrina quanto ao fundamento jurídico-penal deste instituto, baseado num comportamento pós-delitivo, voluntário e reparatório por parte do sujeito ativo do delito.”*⁷¹¹ Com as doutrinas espanhola e alemã como referências também se reafirma a necessária atuação positiva e reparatória – após consumado o delito – hábil a extinguir a punibilidade nos crimes fiscais.⁷¹²

Observados esses critérios, estaria assegurada a coerência entre o sistema penal e o tributário. Entretanto não adotamos por inteiro os requisitos da voluntariedade e da total e imediata reparação do dano para habilitação de efeitos jurídicos ao arrependimento posterior, pois permitimos o pagamento dos tributos de forma diferida no tempo, também por meio de moratórias, sem afastar a possibilidade da incidência dos efeitos jurídicos do arrependimento posterior.⁷¹³

Assim, entre nós, o arrependimento posterior, concretizado na reparação voluntária do dano decorrente da prática de uma evasão fiscal tipificada, é uma causa extintiva de punibilidade. É o que se depreende do art. 34 da Lei 9.249/95, que fixa os critérios temporais, pagamento anterior ao recebimento da denúncia, e objetivos, a reparação deve ser completa. Não atendidos os critérios temporais e objetivos, pagamento posterior ao recebimento da denúncia, ou reparação parcial, respectivamente, apenas acarreta a incidência de circunstância genérica atenuante da pena (art. 65, III, “b”, do CP).⁷¹⁴

Se primarmos pelo princípio da isonomia (entre as várias condutas de crimes contra o patrimônio – seja público ou individual), fácil notar flagrante atentado. Também

⁷¹⁰ MATOS, Ana Elisa A. D. A Extinção da Punibilidade Mediante Pagamentos nos Crimes Contra a Ordem Tributária. **Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil**, Distrito Federal, nr. 79, v. 23, 2005. p. 227.

⁷¹¹ RÍOS, **Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos**, p. 145.

⁷¹² EISELE, A Reparação do Dano no Direito Penal Tributário, p. 15-17.

⁷¹³ EISELE, *idem*, p. 17

⁷¹⁴ EISELE, *idem*, p. 20-21.

não podemos afirmar que a conformação do art. 34 da Lei nº 9.249/95 atende aspectos jurídico-penais, por criar uma consciência delitiva no sonegador, que sai ao final de forma que mesmo que continue à margem da lei não será nem considerado reincidente no futuro, pois não sofre sentença condenatória.

André NABARRETE NETO bem avalia a “vantagem” em sonegar:

A solução presente cria o vício mental do sonegador de que as conseqüências de seu insucesso na prática delitiva podem ser evitadas pela quitação do tributo ou contribuição social. [...] O poder punitivo não é bem comerciável e torná-lo significa mercantilizar atividade essencial do Estado. (grifamos)⁷¹⁵

Segundo o art. 34 da Lei 9.249/95, para extinção da punibilidade dos crimes fiscais pelo pagamento, basta observar a reparação do dano, mitigado que está o quesito voluntariedade. Interessa sobremaneira, pois, o interesse de levar recursos aos cofres públicos, sobressaindo a função de verificar novos ingressos ao Tesouro, que tem a companhia de outras funções, como a de estimular o retorno do contribuinte à honestidade fiscal. A adoção que privilegia a arrecadação, de forma unilateral, recebe críticas pontuais, como a vulnerabilidade do princípio da igualdade, ao desmotivar os contribuintes que cumprem adequadamente suas obrigações fiscais, bem como o abrandamento do “*caráter coativo das normas, a própria obrigatoriedade da ação penal e a proteção absoluta de bens jurídico-penais.*”⁷¹⁶(grifamos)

⁷¹⁵ “Dentro da sistemática do Código Penal, o legislador, de modo geral, qualificou a reparação do dano como causa de diminuição (art. 16) ou atenuante de pena (art. 65, III, b), conforme ocorra, respectivamente, antes ou depois do recebimento da denúncia. A única exceção é a do peculato culposos, em que a reparação do dano precedente à sentença irrecorrível extingue a punibilidade (art. 312, § 3º, 1ª. parte). Logo, a hipótese do **art. 34 da Lei 9.249/95 soma-se a esta ao fugir à regra do sistema.** [...] Sob o ponto de vista lógico, o arrependimento, a reparação do dano pressupõem o cometimento do ilícito penal pelo agente e **seria mais coerente que a extinção a punibilidade fosse precedida da declaração do Estado-Juiz de que o tipo penal foi realizado** e de que o autor foi aquele que acabou beneficiado com a causa extintiva. A sistemática adotada pelo legislador privilegia puramente o pagamento da exação sonegada. Com isso, utiliza a ameaça de processo e a pena como expedientes para compelir o agente ao pagamento da dívida. Na verdade, a punibilidade estatal deveria ser de tal molde a não possibilitar a reprodução seja da conduta censurada, seja do infrator.”(grifamos) NABARRETE NETO, Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária, p. 178.

⁷¹⁶ Rodrigo Sánchez RÍOS analisa os fundamentos da causa extintiva da punibilidade a partir da autodenúncia liberadora da pena do modelo alemão, trazendo-nos da doutrina estrangeira as considerações de cunho extra jurídico-penal. RÍOS, **Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos**, p. 142. Em outra obra anterior já afirmava: “A fundamentação político-fiscal, na prática, parte de uma suposição: o oferecimento da não aplicação da pena estimularia ao defraudador à retificação e ao pagamento total do valor sonegado. Pela extensão da suposição, este

Centremos nossa atenção na linha de discussão pela via do bem jurídico-penal nos crimes tributários, por nós considerados protegidos imediatamente a arrecadação tributária e mediadamente a solidariedade social.

Põe-se a primeira questão: podemos afirmar que a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários efetivamente atende à proteção do bem jurídico-penal imediato arrecadação tributária?

Não encontramos consenso na doutrina, argumentos prós e contras são corriqueiros encontrar.⁷¹⁷ Hugo de Brito MACHADO, alertando que esse é o ponto de maior instabilidade de toda a temática Direito Penal Tributário, propõe a sintetizar a situação a respeito das duas correntes existentes:

Essa instabilidade legislativa explica-se pela disputa entre duas correntes de pensamento jurídico penal em nosso País. **Uma**, a sustentar que a pena há de ter sempre **um fundamento ético**, e que admitir a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos devidos seria criar um inadmissível privilégio em favor dos abastados, os quais poderiam sempre escapar da punição e diante dessa possibilidade apostariam na hipótese de não serem apanhados. A **outra**, a sustentar o **caráter utilitarista** da pena, que teria por finalidade coagir o contribuinte ao pagamento. (grifamos)⁷¹⁸

Uma corrente afirmaria que sim, a extinção da punibilidade pelo pagamento até o recebimento da denúncia é um instituto que atende ao que se propõe, qual seja, o aumento da arrecadação tributária pelo estímulo ao pagamento. São representantes Hugo de Brito MACHADO⁷¹⁹, Kiyoshi HARADA,⁷²⁰ Andrey Zenker SCHMIDT⁷²¹ e

posicionamento doutrinário está longe de ter uma sólida resposta tanto no aspecto prático como no teórico. RÍOS, **O Crime Fiscal**, p. 59.

⁷¹⁷ “**Argumentos contrários:** a) tornar o direito penal extremamente utilitarista, desprendido de sua base ética; b) estimular a sonegação, à medida que garante ao sonegador que, se apanhado, livrar-se-á da pena, pagando o tributo; c) estabelecer tratamento desigual entre os que podem e os que não podem pagar, privilegiando os primeiros. Para os mais radicais, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, juntamente com a exigência da conclusão do processo administrativo como condição para que a notícia do crime seja ofertada ao Ministério Público, constituem as maiores causas da impunidade. **Argumentos favoráveis:** a) as normas que tutelam o crédito tributário, sejam criminais ou não, objetivam tornar efetivo esse crédito; assim, sendo o crédito satisfeito, não subsistem razões para insistir na aplicação de pena criminal, contra todas as considerações de política criminal; b) por outro lado, se o contribuinte sabe que, mesmo pagando, continuará sob a ameaça de pena privativa de liberdade, não terá nenhum interesse em efetuar o pagamento; c) o sistema penitenciário encontra-se em situação precária, não se justificando onerá-lo.”(grifamos) MACHADO, **Estudos de Direito Penal Tributário**, p. 230-231.

⁷¹⁸ MACHADO, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 373.

⁷¹⁹ “A criminalização do ilícito tributário deu-se com o objetivo de compelir o contribuinte ao pagamento

Célio Armando JANCZESKI⁷²².

Outra corrente defende que não, a conformação do atual instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento não protege o bem jurídico-penal dos crimes tributários - são indicados vários bens jurídicos – e, vários concordam, esse instituto teria o efeito pernicioso de levar à redução da arrecadação pois, como se pode aguardar ser apanhado para então promover o recolhimento, o risco compensaria, ou que seus contornos não são adequados à boa técnica jurídica, por exemplo, por inconstitucionalidade. A administração tributária, pelos agentes do fisco, não pode em função do dever de sigilo fiscal divulgar o corriqueiro do fato, mas é farto o noticiário de exemplos onde o agente do crime fiscal aguarda ser apanhado, para então usufruir o instituto da impunidade que legalmente lhe é conferido⁷²³. São alguns representantes, como críticos, os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil⁷²⁴, Procuradores da

dos tributos. Não em razão de qualquer reprovação moral da conduta de resistência ao tributo. E sendo assim, constitui hipocrisia negar que tal criminalização tem inegável caráter utilitarista. [...] A extinção da punibilidade em exame, portanto, funciona como inegável estímulo ao pagamento do tributo lançado". MACHADO, **Estudos de Direito Penal Tributário**, p. 231, 234; MACHADO, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 373.

⁷²⁰ HARADA, Kiyoshi. Evolução legislativa da sanção penal em matéria tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (Coords.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005. p.219-220.

⁷²¹ “Conseqüentemente, interessa ao Estado muito mais recuperar os tributos sonegados do que, propriamente, prevenir-se sonegações futuras. (...) Neste sentido é que deve ser interpretada a regra do art. 34 da Lei nº 9.249/95.” SCHMIDT, **Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal**, p. 181-182.

⁷²² JANCZESKI, A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária, p. 11.

⁷²³ Como exemplo clássico de altíssima visibilidade, a transparecer aos do povo estímulo à delinquência e garantia da impunidade, transcrevemos trechos de uma reportagem do conhecido caso do mensalão: “O publicitário Duda Mendonça [...] pagou R\$ 4,334 milhões ao Fisco para regularizar todos os tributos devidos pela offshore Dussendorf Company, empresa aberta no paraíso fiscal das Bahamas para receber pagamentos de serviços prestados ao PT nas eleições presidenciais de 2002. Com o pagamento dos tributos, ele não poderá ser processado por sonegação fiscal. [...] Naquele ano, Duda fez a campanha do atual presidente Luiz Inácio Lula da Silva e de candidatos do PT a governador e a senador. [...] Figueiredo explicou ontem que ao reconhecer espontaneamente o débito com a Receita, Duda Mendonça não poderá ser processado por sonegação fiscal. ‘A lei 9.249/95 prevê que se antes de recebida a denúncia o contribuinte se adiantar e confessar o débito com a Receita Federal, deixa de ser crime. Isso quer dizer que o Duda não pode ser processado por sonegação fiscal [...]’.” DUDA livre de sonegação. **Correio Brasiliense**. Brasília. Caderno Política. Da Redação. 15/setembro/2005. Disponível em <<http://64.233.163.132/search?q=cache:I7bby4QSekWJ:www.unafisco.org.br/noticias/clipping/2005/SR F%2520150905.doc+%22DUDA+livre+de+sonega%C3%A7%C3%A3o%22+Correio+Braziliense&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 28/11/2009.

⁷²⁴ Por Juary C. SILVA: “O dispositivo supratranscrito da Lei nº 9.249/95 foi objeto de acerbos críticas dos meios fazendários e dos representantes judiciais da União, (...)”. Por Antonio CORREA: “Os

República⁷²⁵ e, na doutrina, por Rodrigo Sánchez RÍOS⁷²⁶, Pedro Roberto DECOMAIN⁷²⁷, Andreas EISELE⁷²⁸, André NABARRETE NETO⁷²⁹, Romero Auto de

*agentes da fiscalização esperavam que tal dispositivo fosse vetado pelo Presidente da República, mas tal não veio a ocorrer, sendo sancionado o projeto como votado e que se transformou na Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, publicada no Diário Oficial do dia seguinte, à p. 22304". Há também manifestações diretas em Congressos realizados por Auditores-Fiscais da Receita Federal. "A política jurídica criminal adotada no Brasil, com a extinção da punibilidade pelo pagamento, estabelecida pela Lei 9.249/95, revela os valores ético/políticos que predominam na sociedade. [...] É preciso mudança cultural, derrubar preconceitos e criar consciência tributária". Ainda: "E no entanto uma indagação não quer calar: por que o cidadão que rouba uma galinha e posteriormente a devolve, arrependido, não encontra na lei a mesma complacência? Ao contrário, ao pobre ladrão de galinha (a galinha pode até ser figurada, mas a pobreza é real) reserva-se o rigor do art. 65 do CP: 'Art. 65. São circunstâncias que sempre atenuam a pena: ...III- ter o agente: ...b) procurado, por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as conseqüências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano'. Para uns, extinção da punibilidade; para outros, mera atenuação da pena. Por quê?" SILVA, **Elementos de Direito Penal Tributário**, p. 160; CORREA, Antonio. **Extinção da Punibilidade**. In: **Dos Crimes contra a Ordem Tributária**: comentários à Lei n.º 8.137, de 27/12/1990. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 263; HICKMANN, Clair Maria. **Crime Fiscal: Privilégio do Sonegador**. Tese aprovada no VII Congresso Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal. Nov./2000. Disponível na internet: www.unafisco.org.br/institucional/conaf. Acesso em: 02/09/2006; MAGALHÃES, Fernando. **Extinção da Punibilidade como Expressão da Desigualdade**. Tese aprovada no VIII Congresso Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal. Novembro de 2002. Disponível na internet: www.unafisco.org.br/institucional/conaf. Acesso em: 02/09/2006.*

⁷²⁵ "para o que seria necessário acabar com a convicção generalizada de impunidade existente, melhor aparelhando a Receita Federal e extirpando da legislação os dispositivos que a tornam inócua (particularmente o art. 34 da Lei 9.249/95 e o art. 83 da Lei 9.430/96), (...)". BONSAGLIA, Mario Luiz. **A Lei como Causa de Impunidade dos Crimes Fiscais**. Boletim dos Procuradores da República, ano 9, nº 1, janeiro de 1999. Disponível na internet: www.anpr.org.br. Acesso em: 02/09/2006; Ainda: "Os Procuradores da República, reunidos em Florianópolis, em seu XX Encontro Nacional, ocorrido entre os dias 28 de outubro e 2 de novembro de 2003, para discutir, como tema central, o Ministério Público e a defesa da ordem econômica e social, vêm a público externar as seguintes considerações: [...] 4 - Nos crimes contra a ordem tributária, a extinção da punibilidade pode decorrer do pagamento integral do tributo, **somente se realizado até o início da respectiva ação fiscal.**" (grifamos) BRASIL. Procuradoria da República. **Carta de Florianópolis - Procuradores Insistem em Querer Fazer Investigação Criminal**. XX Encontro Nacional de Procuradores da República. Outubro de 2003. Disponível na internet: <http://conjur.estadao.com.br/static/text/2544,1>. Acesso em: 02/09/2006.

⁷²⁶ RÍOS, **Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos**, p. 156-157.

⁷²⁷ "Trata-se de mecanismo pelo qual supôs o legislador que poderia ampliar a receita tributária. [...] Sem embargo da discutível moralidade dessa benesse, [...], também não se sabe sequer se esse benefício contribuiu para aumentar ou, ao inverso, para diminuir a receita tributária. [...] Bem provável que essa causa de extinção da punibilidade na verdade represente antes um estímulo à delinquência, que um mecanismo de alavancamento das receitas tributárias. O ganho poderá ser elevado. O risco de ser descoberto, relativamente reduzido. E a garantia da impunidade, com o pagamento, estará assegurada. Tudo com mais uma agravante: falsidades engendradas em prejuízo de particulares e, por isso mesmo, bem menos graves do que aquelas que atingem a receita tributária, não tem sua punibilidade extinta por qualquer forma de reparação do dano. Quando muito, seus autores, nessa hipótese, se beneficiam da regra do art. 16 do Código Penal." DECOMAIN, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 624-625.

⁷²⁸ EISELE, **Crítica ao Direito Penal Tributário Brasileiro**, p. 78.

ALENCAR⁷³⁰, Davi Paiva Costa TANGERINO e Rafael Braude CANTERJI⁷³¹ e Paulo Cesar CONRADO⁷³².

Acreditamos que na forma como está configurada a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes tributários mitiga-se o quesito da voluntariedade, levando indubitavelmente ao vício mental do sonegador em formar uma “poupança fiscal”, aguardando *quando* e se for flagrado pelo fisco para só então usar os recursos sonegados para afastar a punibilidade e poder continuar com seus atos delituosos. O instituto, longe de proteger o bem jurídico imediato arrecadação tributária, está justamente a feri-lo pela tendência de diminuir a arrecadação pelo incentivo ao comportamento delituoso. Certamente o que se arrecada com aqueles que são flagrados é muito menos que aquilo que deixa de ser recolhido em função do “vício mental” de aguardar o fisco, maximizando assim os ganhos e minimizado os riscos (calha aqui muito bem a ideia de “carona” que citamos anteriormente).

Só isso nos bastaria concluir a afronta à proteção jurídico-penal da arrecadação tributária. Mas, avaliemos também possível afronta ao bem jurídico mediato, a solidariedade social.

É recorrente invocar que o disposto no artigo 34 da Lei 9.249/95 afronta ao princípio da isonomia, positivado no *caput* do art. 5º. da nossa Carta Magna, com a seguinte formulação: “*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza*”. Primordial, de partida, asseverar que “***tal mandamento não se limita a igualar os indivíduos em face das leis, [...]. Na verdade, trata-se também de igualdade na lei, pois tal norma tem ainda em mira o próprio legislador***”.(grifo no original)⁷³³

⁷²⁹ NABARRETE NETO, Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária, p. 179.

⁷³⁰ ALENCAR, **Crimes Contra a Ordem Tributária**, p. 199.

⁷³¹ “E com isso [à pena acrescer a finalidade arrecadatória] tem-se a última característica desse novo Direito penal tributário: **a desconfiguração de um bem jurídico**”(grifamos). TANGERINO, Davi Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. Estado, Economia e Direito Penal: o Direito Penal Tributário no liberalismo, no *welfare state* e no neoliberalismo. In: TANGERINO, Davi Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (Coords.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p.43.

⁷³² CONRADO, Paulo César. O Pagamento como Causa da Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária (Inconstitucionalidade do Limitador Temporal, posto pelo Artigo 34 da Lei nº 9.249/95). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nr. 30. p. 98, mar./1998.

⁷³³ VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito, p. 97.

Por Celso Antonio Bandeira de MELLO (já visto no capítulo 2, seção 2) há que se identificar o fator erigido em critério de *discrímen*, fazer uma correlação lógica entre o *discrímen* e a discriminação legal decidida em função dele, sendo imperioso averiguar a consonância da discriminação com os interesses protegidos na Constituição.⁷³⁴

Vejamos dois casos hipotéticos: furto de bicicleta, com imediata prisão em flagrante do agente, *versus*, pagamento de tributos, por agente que o reduziu ou suprimiu de forma fraudulenta, realizado o recolhimento após o início de uma ação fiscal e antes do recebimento da denúncia. Para o primeiro caso, regra geral, não havendo prejuízo patrimonial à vítima por ter recebido (reparação) seu patrimônio de forma integral, devolução da bicicleta à vítima, incidiria o disposto no art. 16 do CP, redução da pena; no segundo caso, havendo quitação integral do débito, reparação integral do dano patrimonial – erário, em função do artigo 34 da Lei 9.249/95, há extinção da punibilidade.

Vejamos: o fator de *discrímen* é o bem jurídico tutelado, que é diferenciado quando se afronta o bem jurídico individual (patrimônio da vítima), em contraponto ao bem jurídico coletivo (função pública e erário – arrecadação tributária), fazendo incidir distintos regimes jurídico-penais de punibilidade. Em ambos os casos houve a reparação integral do objeto (retorno ao *status quo* anterior, restituição do *quantum* de patrimônio – posse da bicicleta x recolhimento do imposto devido ao erário), e mesmo sendo situações similares (nos dois casos houve uma anterior atuação do Estado em relação ao momento da reparação – prisão em flagrante e início do procedimento fiscal), os efeitos da devolução (redução da pena – art. 16 do CP x extinção da punibilidade – art. 34 da Lei 9.249/95) diferenciam-se pelo prazo mais elástico para reparação do dano nos crimes contra a ordem tributária. O critério temporal não pode ser adotado como fator de *discrímen*⁷³⁵. Portanto, a questão central reside em se saber se é defeso haver efeitos diferenciados, em condutas e situações equiparáveis, quando

⁷³⁴ MELLO, **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, p. 41.

⁷³⁵ “O fator ‘tempo’ não é jamais um critério diferencial, ainda que em primeiro relanço aparente possuir este caráter. [...] O que se põe em pauta, nuclearmente, portanto, são sempre as pessoas, fatos ou situações, pois só neles podem residir diferenças”. MELLO, *idem*, p. 30, 33. Portanto, no caso em tela, a situação diferenciadora é o bem jurídico tutelado, que irá sujeitar o agente a distintos regimes jurídico-penais.

essas se desigualarem tão-somente por afrontarem bens jurídicos individuais ou coletivos, responsáveis por apontar o regime jurídico-penal que deverá ser adotado a cada caso.

Na investigação da consonância da discriminação com os interesses protegidos na Constituição é que se localiza o divisor de águas para identificar o achaque ou não ao princípio da igualdade. Para aqueles que entendem que o bem jurídico coletivo deve ter o mesmo grau de proteção que o bem jurídico individual, passando pela busca de fundamentos éticos na análise do instituto, ocorre afronta ao princípio da igualdade⁷³⁶. Outros, elegendo como bem jurídico coletivo a arrecadação tributária, em perspectiva utilitarista, normalmente o fazem colocando essa num patamar inferior aos bens jurídicos individuais, pelo que se justificaria constitucionalmente tal diferenciação de regime jurídico-penal⁷³⁷.

O fato é que há tratamento diferenciado para a punibilidade nas duas situações expostas. Lenio Luiz STRECK confirma o exemplo hipotético, é possível encontrar na jurisprudência a equiparação do regime jurídico-penal da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária para os delitos cometidos no âmbito do Direito Penal clássico.⁷³⁸ Não há dúvidas de que a extinção da punibilidade pelo pagamento do

⁷³⁶ DECOMAIN, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 621-626; EISELE, A Reparação do Dano no Direito Penal Tributário, p. 11; NABARRETE NETO, Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária, p.178; RÍOS, **O Crime Fiscal**, p. 50; RODRIGUES, Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal, p. 181; SILVEIRA, **Direito Penal Supra-individual**, p. 31.

⁷³⁷ MACHADO, **Estudos de Direito Penal Tributário**, p. 231; MARTINS, **Da Sanção Tributária**, p. 14. ; SCHMIDT, **Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal**, p. 181-182.

⁷³⁸ “O art. 34 da Lei 9.249/95 trouxe evidentes benefícios aos sonegadores de impostos e contribuições sociais, ao introduzir a possibilidade de o sonegador ficar isento do crime em caso de pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia criminal. Enquanto isso, ao “cidadão-comum-não-sonegador”, em caso de crime contra do patrimônio em que não tenha restado prejuízo à vítima (restituição ou recuperação da res), há somente o benefício do desconto da pena (art. 16 do Código Penal). Como contraponto, em decisão inédita nos Tribunais brasileiros, a 2ª. Câmara Criminal do Tribunal de Alçada do RS, por maioria de votos, acatou na integralidade parecer de minha autoria, aplicando o mesmo art. 34 da Lei 9.249 a um caso de furto de bicicleta. No caso, ocorreu o furto do objeto e imediata prisão em flagrante, não restando qualquer prejuízo à vítima. A decisão foi assim ementada: Proc. nº 296026750 – Alvorada, RS. RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. TENTATIVA DE FURTO. **Decretada a extinção da punibilidade do réu com base no art. 5º., caput, da Constituição Federal de 1988, e artigo 34 da Lei 9.249, de 26.12.95, por analogia. Princípio da igualdade, insculpido no art. 5º., caput, da Constituição Federal, corretamente aplicado na espécie.**”(grifamos) STRECK, Lenio Luiz. O Estado Democrático de Direito: procedimentalismo versus substancialismo e os obstáculos representados pelo paradigma do modo (modelo) de produção do Direito e do paradigma epistemológico da filosofia da consciência. In:

tributo nos crimes tributários fere o princípio da igualdade, no mínimo, por criar situação desigual sem suporte constitucional a justificá-la.

Considerando, como já argumentamos, que o bem jurídico mediato solidariedade social está fundado no Princípio da Igualdade, é indiscutível a afronta também a este bem jurídico representado.

Tratar da extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95 é adentrar em tema *controvertido*, *importante* e, também, *atual*. Não fazemos tal incursão por mero deleite acadêmico.

Ser *controvertido* está claramente demonstrado pelo dissenso na doutrina, como já expomos.

Ser *importante* é objetivamente demonstrado pela pesquisa desenvolvida pela Fundação Getúlio Vargas, com apoio do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPQ, com o objetivo de colher elementos para subsidiar o debate sobre as relações entre política fiscal e política criminal. O levantamento, coordenado por Maíra Rocha MACHADO e Marta Rodriguez de Assis MACHADO, identificam nos sites dos cinco Tribunais Regionais Federais e do STJ, inicialmente, 4.576 decisões envolvendo a Lei 8.137/90 que, com correções das repetições, totalizam 2.924 acórdãos entre os anos de 1990 e 2007, de onde extraem para análise uma amostra de 530 decisões. Sumariamente, podemos entender que, na maioria dos casos, o mérito não é julgado nos crimes tributários. No STJ chega a 70% o quadro de decisões que discutem apenas o prosseguimento ou a extinção do procedimento penal, índice que chega a aproximadamente 64% das decisões dos TRFs. Os julgamentos que analisam se houve ou não crime e se o acusado deve ser condenado ou absolvido, quer dizer, propriamente chegam ao mérito da causa, representam 11,8% na atividade do STJ e 25% nos TRFs.⁷³⁹

O estudo ainda demonstra que, entre os argumentos mais recorrentes levados

Hermenêutica Jurídica e(m) Crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 4ª.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. cap. 2, p. 57.

⁷³⁹ MACHADO, Maíra Rocha; MACHADO, Marta Rodriguez de Assis (Coords.). Política Fiscal e Política Criminal: o Direito Penal nas estratégias arrecadatórias do Estado brasileiro (1990-2006). **Artigos DireitoGV (working papers)**, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas. p. 94, jul/2009. Disponível em: <<http://www.direitogv.com.br/AppData/Publication/Working%20paper%2039.pdf>>. Acesso em: 01/12/2009.

ao Judiciário nessas instâncias, destacam-se a necessidade ou não de término de procedimento fiscal para se iniciar a ação penal - objeto de 29,7% das decisões do STJ e 17% das decisões dos TRFs. A extinção da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento do tributo representa 14,9% dos acórdãos do STJ e 21,2% das decisões dos TRFs. Concluem que a interação entre a política fiscal e a política criminal brasileiras se opera de duas formas: de um lado pela exigência de o fisco concluir pela existência de débito fiscal para a conduta vir a ser reconhecida como crime e, de outro, o estímulo ao pagamento do débito tributário mediante o mecanismo de extinção da punibilidade. A conformação desses dois mecanismos é resultado de decisões tomadas, seguindo lógicas e objetivos distintos, pelos sistemas político e jurídico. Aponta-se, assim, um descompasso entre a atuação desses dois sistemas nesse tema.⁷⁴⁰

Ser tema *atual* é comprovado por nossa Casa Legislativa recentemente voltar à carga. Tal é perceptível pela tramitação dos Projetos de Lei nº 3670/2004⁷⁴¹, em que foi apensado o PL 1606/2007⁷⁴², e o desarquivado PL 46/1999⁷⁴³, apensado a ele e de nosso interesse os PL's nºs 48/1999⁷⁴⁴, 3263/2004⁷⁴⁵ e 6057/2009⁷⁴⁶. Desses Projetos

⁷⁴⁰ MACHADO; MACHADO, Política Fiscal e Política Criminal, p. 94-95.

⁷⁴¹ BRASIL. **Projeto de Lei nº 3670/2004**. Deputado Paulo Rubem Santiago. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 30/11/2009. Em tramitação na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) – pronto para pauta em 11/3/2008. Destacamos: “Art. 2º **Ficam revogados** o inciso I do art. 2º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o art. 34 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e o art. 83 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”(grifamos).

⁷⁴² BRASIL. **Projeto de Lei nº 1606/2007**. Deputado João Campos. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 30/11/2009. Em tramitação na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) - Recebimento pela CCJC em 16/8/2007 (apensado ao PL 3670/2004) . Destacamos: “Art. 4º. A Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, passa a vigorar acrescida do art. 12 A, com a seguinte redação: ‘Art. 12 A. **O pagamento integral do tributo correspondente aos crimes dos artigos 1º, 2º e 2ºA desta Lei será causa de diminuição de pena de um terço a metade, se realizado antes do recebimento da denúncia.**’ Art. 7º. **Revoga-se** o inciso II, do art. 2º, da Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e o art. 34 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995.” (grifamos).

⁷⁴³ BRASIL. **Projeto de Lei nº 46/1999**. Deputado Milton Temer. Desarquivado a pedido do Dep. Arlindo Chinaglia, em 25/2/2007. Apensado o PL 6057/2009, em 25/9/2009. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 30/11/2009. Enviada à Coordenação de Comissões Permanentes (CCP), em 30/09/2009, conjuntamente PL 6057/2009. Destacamos: “Art. 1º - **Fica suprimido o art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 que extingue a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1995.**”

⁷⁴⁴ BRASIL. **Projeto de Lei nº 48/1999**. Deputado Arlindo Chinaglia. Apensado ao PL 46/1999.

de Lei observam-se propostas tais como de extinção do art. 34 da Lei nº 9.249/95, ou de considerar o pagamento integral do tributo causa de diminuição de pena.

Avaliando-se por quaisquer dos bens jurídicos, o imediato arrecadação tributária ou o mediato solidariedade social, o instituto da extinção da punibilidade nos crimes tributários pelo pagamento na atual configuração se mostra ilegítimo face aos bens jurídicos protegidos indicados - isolados ou conjuntamente avaliados -, mesmo que regularmente ingressado no Direito Positivo brasileiro.

Sobre o desacerto da atual configuração do instituto em tela, direta ou indiretamente, é fato confirmado por vários bons autores, dos quais nos socorremos. Rodrigo Sánchez RÍOS assevera *“perante a sociedade, torna-se uma ‘vantagem’ direcionada para determinado estamento social, questionando a própria reafirmação social da norma penal”*⁷⁴⁷, Andreas EISELE sentencia pela *“inconstitucionalidade”* e Pedro Roberto DECOMAIN a par da *“discutível moralidade dessa benesse”* conclui que *“o ideal, segundo se acredita, será a pura e simples revogação dessa causa extintiva da punibilidade.”*⁷⁴⁸

Não advogamos necessariamente o fim do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento, mas sim levá-lo a patamares condizentes com os valores da sociedade. Não nos propusemos, neste estudo, a identificar tais patamares. Mas entendemos que a funcionalização do sistema penal, neste caso, não é decorrente do

Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 30/11/2009. Destacamos: “Art. 2º - **Ficam revogados o art. 34 da Lei nº 9.249**, de 2 de dezembro de 1995, que (...), e o art. 83, da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que (...)”. (grifamos)

⁷⁴⁵ BRASIL. **Projeto de Lei nº 3263/2004**. Deputado Fernando Lopes. Apensado ao PL 46/1999. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 30/11/2009. Destacamos: “Art. 1º **Fica revogado o artigo 34 da Lei nº 9.249**, de 26 de dezembro de 1995, que “altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências” (grifamos).

⁷⁴⁶ BRASIL. **Projeto de Lei nº 6057/2009**. Deputado Victorio Galli. Apensado ao PL 46/1999. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 30/11/2009. Destacamos: “Art. 2º O art. 34 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, passa a vigorar com a seguinte redação: ‘Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 334 do Código Penal – Decreto-Lei nº 2848, de 7 de dezembro de 1940, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (NR)’”

⁷⁴⁷ RÍOS, **Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos**, p. 156.

⁷⁴⁸ DECOMAIN, **Crimes contra a Ordem Tributária**, p. 624, 625.

específico dispositivo estudado, mas dos contornos que lhe foram conferidos, especialmente permitir a reparação integral *a qualquer tempo* com mitigação da voluntariedade. Não olvidamos que nosso sistema penitenciário está caótico e, também, por isso, concluímos pela necessidade de manutenção desta causa extintiva com temperamentos, de forma a melhor atender o conjunto de preceitos constitucionais.

Queremos sim, e pensamos tê-lo feito, demonstrar a importância da identificação do bem jurídico-penal dos crimes tributários e que, a partir dele, se não esclarecidos e assumidos os fundamentos que lhe dão suporte, podemos chegar a institutos penais distorcidos pela política fiscal despreocupada e descolada de fundamentos jurídicos adequados ao moderno Direito Penal.

CONCLUSÕES

Pensamos os crimes tributários não como um conceito isolado, mas composto de partes que informam o todo. Procuramos seus fundamentos no Direito Penal, no Direito Tributário e, deles resultam, o Direito Penal Tributário. Por essas três partes sequenciais empreendemos o estudo.

O Direito Penal se propõe a proteger bens jurídicos. Na axiologia constitucional reside a base normativa da seara penal sob a qual descansam a concepção orientada por bens jurídicos e da ofensividade. Compreender como ele se orienta - como proteger - e circunscrever tanto quanto possível o conceito de bem jurídico - o que proteger - é o ponto de partida.

Como premissa assumimos que se trata de proteger o homem *mediante* e *do* Direito Penal, sendo vários os princípios que informam a limitação ao *ius puniendi*. Entretanto, no âmbito dos ilícitos tributários, um princípio em especial merece relevo, o da ofensividade. Por ele, não há crime sem ofensa - lesão ou perigo concreto de lesão - a um bem jurídico protegido. Não rechaçamos a existência dos crimes de perigo abstrato de forma geral, mas aqui não cabe falar deles. Os crimes tributários, assim, exigem para a caracterização típica a ocorrência de uma ofensa (lesão) concreta.

O conceito de bem jurídico nos leva ao *o que proteger*. Pouco se ganha afirmar acerca da proteção deles sem um acordo sobre o que entendemos como tais. Da historiografia desse conceito abstrai-se não haver uma evolução linear, mas um movimento espiral, com constantes revisitações desse paradigma, inclusive, discutindo a própria validade do conceito. Agasalhamos a diretriz constitucional de privilegiar a concepção de Estado Democrático e Social de Direito, baseados nos valores da dignidade da pessoa humana e da liberdade individual. A Constituição oferece os princípios sob os quais devem se erigir o sistema punitivo, como também encarta em nível de prescrições específicas objetos de tutela penal para a atividade do legislador e, assim, seguimos as teorias constitucionais ecléticas que informam o bem jurídico penal. Decorre delas o conceito material de onde aceitamos, pontos primordiais aliás, um bem jurídico como ente material ou imaterial informado pelo contexto social - os bens do

sistema social preexistem ao bem jurídico-penal -, sem hierarquização entre bens jurídicos individuais e coletivos, e orientação normativa circulando dentro do quadro axiológico constitucional.

Cuida-se em não instrumentalizar a pessoa em detrimento de qualquer outra referência, norma ou Estado. Constitucionalmente informado, poderá o bem cumprir suas duas maiores funções, a dogmática – verificar quais bens jurídicos concretamente são objeto de tutela penal – e a crítica – de limitação e orientação ao legislador.

Na lei o veículo que conduz à essência da norma que reside o bem jurídico que é objeto de tutela - portanto, da ofensa - penal. Portanto, nos crimes tributários, a Constituição da República e a Lei nº 8.137/90 são nossas principais fontes.

O Tributário, normalmente um direito de *superposição*, informado por outros ramos do Direito, na relação com o Penal se torna de *subposição*, pois aquele informa este no Penal Tributário. Decorre daí que do Direito Tributário devemos haurir a existência de um tributo a pagar, sem o qual não há que se falar em ofensa a bem jurídico penal protegido. É característica brasileira o subsistema tributário eminentemente constitucional. Os princípios informadores desse subsistema conformarão limites ao bem jurídico-penal protegido nos crimes tributários, especialmente os princípios da capacidade contributiva e da igualdade. Por tal, as funções do tributo vão mais além da arrecadação, alcançam também a distribuição de riquezas e a intervenção sobre o domínio econômico.

No espaço do Direito Penal Tributário se inserem os crimes tributários, eminente protegendo bens jurídicos coletivos, cuja busca em esclarecer os nebulosos contornos que delimitam a tutela penal das obrigações tributárias recaem em grande dissenso na doutrina nacional e estrangeira. Acatamos como indeclinável o paradigma do bem jurídico como orientador dessa tutela. Mas não aceitamos que um único bem jurídico – simples ou complexo – possa deixar sob seu guarda-chuva todos os tributos previstos em nossas terras. Com base nas espécies tributárias apresentadas, no intuito de determinar um conjunto de tributos que tenham efetiva relação com o bem jurídico a ser apontado, excluimos os tributos vinculados, os aduaneiros, as contribuições previdenciárias, empréstimos compulsórios e impostos residuais e extraordinários de guerra.

Apreender um bem jurídico como penal passa pela avaliação do merecimento de pena, no caso, às condutas dolosas tendentes a afastar o recolhimento dos tributos devidos. A realização de um Estado *Social* e Democrático de Direito tem pela necessária atenção aos objetivos fundamentais a razão de ser da transferência de riqueza do particular ao Estado, em prol dos próprios particulares que formam a sociedade. Na solidariedade social reside um fundamento constitucional primário para a imposição tributária. O dever de pagar impostos está ligado à cidadania, compreendido simultaneamente numa noção de dever e de direito de exigir que todos participem da formação dos recursos que a todos beneficia. Nesta noção de cidadania também reside o fundamento ético que dá substrato à tutela penal das infrações tributárias. Abster-se de qualquer fundamento ético é instrumentalizar o Direito Penal diante do Tributário. O discurso punitivo dos delitos tributários carecerá de legitimidade sem a ideia de eticização do sistema de imposto, deixando à mercê os novos interesses da sociedade alcançados pelo atual modelo de Estado. Não temos dúvida de que no Brasil, uma sociedade constitucionalmente estruturada e socialmente orientada, é plenamente legítima a tutela penal às obrigações tributárias.

O entendimento da legitimidade penal à imposição tributária pode até ser majoritário, mas o mesmo não ocorre na indicação do que exatamente se quer proteger nos crimes tributários. A leitura do tipo penal, dos institutos que auxiliam o *como proteger* e o parâmetro da orientação ao legislador ficam severamente prejudicados pelo manancial de manifestações – das quais não podemos indicar qualquer convergência - acerca desse específico bem jurídico protegido. A grande disparidade de propostas não é privilégio da doutrina brasileira.

Agrupando o que se tem por bem jurídico-penal nos crimes fiscais, chegamos aos dois grandes modelos patrimonialistas e funcionalistas, bem como outros dos quais nos interessa o da função social dos impostos.

O modelo patrimonialista está ligado à noção de pretensão do fisco em obter integralmente as receitas fiscais, tendo na *arrecadação tributária* a acepção mais recorrente. É a doutrina dominante nos ordenamentos jurídicos. Tem a vantagem de oferecer elementos substanciáveis que permitem ao intérprete aferir objetivamente a ofensa ao bem jurídico-penal mas, por outro lado, sozinho não traduz *toda* a proteção

penal que o orientação constitucional direciona para um Estado social, servindo à instrumentalização do Direito Penal.

O modelo funcionalista centra atenção na função a ser cumprida pelo tributo, sendo a acepção *função tributária* a forma mais corriqueira. Se esta linha se presta a compensar o problema da redução da óptica constitucional míope da tese patrimonialista, falha na dimensão técnica, não conseguindo oferecer concretude suficiente para servir de parâmetro de extensão do dano.

O modelo da função social do tributo é calcado na ideia de solidariedade social, na formação dos recursos para sustentar o Estado composto pelo quinhão de todos. As vantagens e críticas que este último modelo recebe são similares ao funcionalista. Entretanto, compreendendo que um grande fundamento da imposição tributária está na ideia de solidariedade social, apoiada na de justiça distributiva que perpassa um sistema fiscal imbuído de atenção ao Princípio da Igualdade pela via da Capacidade Contributiva, concluímos que a acepção *solidariedade social* compreende, em seu bojo, as propostas funcionalistas, mas indo além.

Podemos afirmar que nossa legislação especial – Lei nº 8.137/90, art. 34 da Lei 9.249/95, art. 9º, § 2º da Lei 10.684/03 - leva a inferirmos o privilégio da tese patrimonialista de bem jurídico-penal nos crimes tributários. Mas assim não é na doutrina, pois se não conseguimos dela aventar convergências ou corrente majoritária, podemos observar um crescente aumento de análises acatando a natureza bifronte do bem jurídico-penal complexo, fundindo normalmente a tese patrimonialista com outra corrente, somando-se as vantagens e minimizando-se as desvantagens. Esse é o caminho que seguimos e, pelos motivos já expostos, abraçamos como bem jurídico imediato *arrecadação tributária* e bem jurídico mediato *solidariedade social*, com a ressalva de que não limitamos a função dogmática e crítica, respectivamente, a cada um desses bens.

Confrontamos o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido com os bens jurídicos por nós adotados e concluímos que a atual conformação legal dessa benesse de impunidade não respeita a devida proteção penal das obrigações tributárias.

Uma palavra final. Em boa parte – 70% dos casos no STJ – o mérito das

causas envolvendo crimes tributários não têm o mérito julgado. O que se tem de mais recorrentemente submetido ao Judiciário é a questão do término do procedimento fiscal para se iniciar a ação penal e a extinção da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento. Nossa forte sensação é de que o Direito Penal Tributário, como atualmente positivado, é uma falácia para acalmar os ânimos de uma camada social que não incidirá nesses crimes por nem ter o que sonegar. O garantismo penal, pensamos, deve estar com os olhos abertos, um na proteção das garantias fundamentais daquele que está sob o jugo do Judiciário, outro, na garantia dos mesmos direitos daquele que é prejudicado pela ação delituosa, o contribuinte honesto. Deve haver um equilíbrio, que não há. O descompasso entre a política fiscal arrecadatória e a política criminal, que seguem por caminhos e objetivos distintos, trouxe-nos a este quadro de grande dissenso, nem bem percebendo o que realmente protegemos nos crimes tributários. Só o leve suscitar de dúvida sobre o que queremos proteger já é motivo suficiente para percebermos algo de equivocado nesse campo.

O bem jurídico-penal protegido, o “olho de águia” na interpretação tanto do tipo como dos significativos institutos penais aplicáveis aos crimes tributários, se mal avaliado – por imprudência, imperícia ou mesmo interesse velado – levará a conclusões que distorcem a proteção do homem *mediante* e *do* Direito Penal. A divergência de opiniões é salutar e recomendável, penso ser fase que antecede ao desejável consenso – tanto quanto possível – acerca do que efetivamente se protege em determinado campo penal. Em tese é aceitável que se adotem quaisquer dos modelos que indicam bem jurídico para delitos tributários. Nossa missão que, pensamos, ter cumprido, é ter esclarecido que por detrás dessa opção realizada subjaz a concepção de Estado brasileiro que se quer, ou não. Muitos não fazem tal esclarecimento. Desvelar essa situação foi ao que nos dedicamos neste trabalho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRALDES, Sandro F. La protección al bien jurídico en la reforma. In: FOLCO, Carlos Maria; ABRALDES, Sandro F.; BISCAYART, Javier López. **Ilícitos Fiscales**: Asociación Ilícita em Materia Tributaria – ley 25.874. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2004. p. 179-237.

AGUIRRE, Eduardo Luis. **Bienes Jurídicos y Sistema Penal**. Buenos Aires: Fabián J. di Plácido Editor, 2005.

AIRES DE SOUSA, Susana. **Os Crimes Fiscais**: Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador. Coimbra: Coimbra, 2006.

ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes Contra a Ordem Tributária**: legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. São Paulo: Impactus, 2008.

ALVARENGA, Aristides Junqueira. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p. 48-59.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ªed. São Paulo: Saraiva, 2005.

AMELUNG, Knut. El Concepto “Bien Jurídico” en la Teoría de la Protección Penal de Bienes Jurídicos. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.). **La Teoría Del Bien Jurídico**: ¿Fundamento de legitimación de Derecho penal o juego de abalorios dogmático? Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2007. p. 227-264.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário** – Crimes contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. 9ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. Construção do Sistema Constitucional Tributário. In: **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 17-71.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALERA, Wagner. Direito Penal Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nr. 63, [1995?]. p. 239-252.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Contra a Ordem Tributária. In: **Crimes Federais**. 3ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 414-467.

BARATTA, Alessandro. **Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal**: introdução à sociologia do direito penal. Tradução de Juarez Cirino dos Santos. 3ª ed. Rio de Janeiro: Revan: Instituto Carioca de Criminologia, 2002.

BARBOSA, Ruy. **Oração aos Moços**. Leme(SP): JG Editor, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro; ALVES, Francisco de Assis. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p. 80-91.

BATISTA, Nilo. **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Revan, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BIANCHINI, Alice; MOLINA, Antonio García-Pablos de; GOMES, Luiz Flavio. **Direito Penal**: introdução e princípios fundamentais. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2009.

BITENCOURT, Cezar Roberto. Princípios Garantistas e a Delinquência do Colarinho Branco. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, ano 3, nr. 11. p. 118-127, jul./set. 1995.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária: Licitude e Abuso do Direito**. Curitiba: Juruá, 2006.

BONSAGLIA, Mario Luiz. A Lei como Causa de Impunidade dos Crimes Fiscais. **Boletim dos Procuradores da República**, ano 9, nº 1, janeiro de 1999. Disponível na internet: <www.anpr.org.br>. Acesso em: 02/09/2006

BORGES, Jose Souto Maior. Obrigação e dever jurídico: sua significação normativa. In: **Obrigação Tributária**: uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984. capítulo 4, p. 22-40.

BRAGA, Aureo Rogério Gil. A Prisão Preventiva. In: BRAGA, Aureo Rogério Gil; VELASQUES, Renato Vinhas. **Crimes contra a Ordem Tributária – Medidas Acautelatórias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 9-28.

BRASIL. Procuradoria da República. Carta de Florianópolis - Procuradores Insistem em Querer Fazer Investigação Criminal. **XX Encontro Nacional de Procuradores da República**. Outubro de 2003. Disponível na internet: <<http://conjur.estadao.com.br/static/text/2544,1>>. Acesso em: 02/09/2006.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Agenda Tributária**. Disponível na Internet: <

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Pagamentos/agenda/setembro/ipi.htm> >. Acesso em: 12/09/2009.

BRUNO, Aníbal. **Direito Penal**: Parte Geral. 2ª ed. v.1, t. I. Rio de Janeiro: Forense, 1959.

CABRERA, Raul Peña. El bien jurídico en los delitos económicos (con referencia al código penal peruano). **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, ano 3, nr. 11. p. 36-49, jul-set/1995.

CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CANTO, Gilberto de Ulhôa; CARVALHO, Luiz Felipe Gonçalves de. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p. 60-79.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed.rev.atual.ampl., São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e os crimes contra a ordem tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda e ICMS** – problemas jurídicos. São Paulo: Dialética, 1995. p. 121-136.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Autonomia do Direito Penal Tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (Coords.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 49-65.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Norma Jurídica Penal Tributária. In: **Direito Penal Tributário** (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial). São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 113-172.

CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. **Fundamentação Constitucional do Direito Penal**. Porto Alegre: Fabris, 1992.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva: 2005.

CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Direito Penal Tributário – observações de aspectos da teoria geral do Direito Penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, ano 3, nr. 11. p. 175-183, jul-set/1995.

CERVINI, Raúl. Crise Fiscal e Custo do Crime como Fator Desinstitucionalizador. In: **Os Processos de Descriminalização**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2002. p. 57-76.

CHUEIRI, Vera Karam de. Agamben e o Estado de Exceção como Zona de Indeterminação entre o Político e o Jurídico. In: FONSECA, Ricardo Marcelo (Org.).

Crítica da Modernidade: diálogos com o direito. Florianópolis: Boiteux, 2005. p. 93-107.

COELHO, Yuri Carneiro. **Bem Jurídico-Penal.** Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

CONRADO, Paulo César. O Pagamento como Causa da Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária (Inconstitucionalidade do Limitador Temporal, posto pelo Artigo 34 da Lei nº 9.249/95). **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nr. 30. p. 85-99, mar./1998.

CONTI, Jose Mauricio; DEL-CAMPO, Eduardo Roberto Alcântara. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária.** São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p. 358-381.

CORREA, Antonio. Extinção da Punibilidade. In: **Dos Crimes contra a Ordem Tributária:** comentários à Lei nº 8.137, de 27/12/1990. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 257-267.

COSTA ANDRADE, Manuel da. A nova Lei dos Crimes contra a Economia (Decreto Lei nº 26/84 de 20 de janeiro) à Luz do Conceito de “Bem Jurídico”. In: **Direito Penal Econômico:** problemas gerais. Coimbra: Coimbra, 1998. v.I, p. 387-411.

COSTA ANDRADE, Manuel da. **Consentimento e Acordo em Direito Penal:** contributo para a fundamentação de um paradigma dualista. Coimbra: Coimbra, 1991.

COSTA JUNIOR, Paulo Jose. Direito Penal Tributário (comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990). In: COSTA JUNIOR, Paulo Jose; DENARI, Zelmo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 101-158.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. A crise da segurança pública no Brasil. In: BONATO, Gilson (Coord.). **Garantias Constitucionais e Processo Penal.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. p. 181-186.

CUNHA LUNA, Everardo da. Bem Jurídico. In: FRANÇA, Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito.** São Paulo: Saraiva, 1977. v. 10, p. 458-470.

CUNHA LUNA, Everardo da. Descriminalização. In: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito.** São Paulo: Saraiva, 1977. v. 24, p. 51-59.

D’AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade e Crimes Omissivos Próprios:** contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico. Coimbra: Coimbra Editora, 2005.

D’AVILA, Fabio Roberto. **Ofensividade em Direito Penal:** escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a Ordem Tributária.** 4ª ed.rev.atual.ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Crimes contra a Ordem Tributária. Normas Penais em Branco e Legalidade Rígida. **Repertório IOB de Jurisprudência**: civil, processual penal e comercial, São Paulo, IOB, nr.3, nº 13/95. p. 212-217, 1ªquinz. jul./1995.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Da Unidade do Injusto no Direito Penal Tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, nr. 63, [1995?]. p. 217-238.

DIAS, Fabio Freitas. Direito Penal de intervenção mínima e a noção de bem jurídico aplicada às infrações tributárias. Uma análise à luz da concepção de Estado social e democrático de direito. In: D'AVILA, Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de (Coords.). **Direito Penal Secundário**: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões. São Paulo: RT, 2006. p. 113-146.

DÍAZ, Vicente Oscar. **Criminalización de Las Infracciones Tributárias**. Buenos Aires: Depalma, 1999.

DOLCINI, Emilio; MARINUCCI, Giorgio. Constituição e escolha dos bens jurídicos. Trad. J. F.Costa. **Revista Portuguesa de Ciência Criminal**, ano 4, v.2, 1994. p. 151-198.

DOTTI, René Ariel. **“A Anarquia das Convicções” e a “Missão do IBDPE”**. Disponível em: <<http://imgx.wordpress.com/2009/11/05/i-seminario-ibdpe-a-anarquia-das-conviccoes-e-a-missao-do-ibdpe/>>. Acesso em: 10/01/2009.

DOTTI, René Ariel. A Criminalidade Econômica. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 602. p. 295-304, 1985.

DOTTI, René Ariel. A defesa de princípios fundamentais. **Boletim Instituto Brasileiro de Direito Penal Econômico (IBDPE)**. Curitiba, Ano I, nº 1, edição especial de lançamento, p.1-2, nov/2009.

DOTTI, René Ariel. **A Proteção Penal e o Meio Ambiente**. Curitiba: Lítero Técnica, 1978.

DOTTI, René Ariel. A Tutela Penal dos Interesses Coletivos. In: GRINOVER, Ada Pellegrini (Coord.). **A Tutela dos Interesses Difusos**. São Paulo: Max Limonad, 1984. p. 54-77.

DOTTI, René Ariel. Algumas Reflexões sobre o “Direito Penal dos Negócios”. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 642. p. 267-277, abril/1989.

DOTTI, René Ariel. As Bases Constitucionais do Direito Penal Democrático (*Contribuição para a IV Conferência dos Advogados do Estado do Rio de Janeiro – Congresso Trancredo Neves, Rio, 7 a 10 de agosto de 1985). In: **Reforma Penal Brasileira**. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 330-358.

DOTTI, René Ariel. **Curso de Direito Penal**: parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DOTTI, René Ariel. Descriminalização e Criminalização (duas tendências no âmbito da reforma). In: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 24, p. 59-98.

DOTTI, René Ariel; SCANDELARI, Gustavo Britta. A Exigência do Exaurimento da Via Administrativa nos Crimes de Descaminho. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 97, nr. 877. p. 399-426, nov/2008.

DUDA livre de sonegação. **Correio Brasiliense**. Brasília. Caderno Política. Da Redação. 15/setembro/2005. Disponível em <
<http://64.233.163.132/search?q=cache:l7bby4QSekwJ:www.unafisco.org.br/noticias/clipping/2005/SRF%2520150905.doc+%22DUDA+livre+de+sonega%C3%A7%C3%A3o%22+Correio+Braziliense&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 28/11/2009.

EISELE, Andréas. A Reparação do Dano no Direito Penal Tributário. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito Penal Empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 11-30.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

EISELE, Andreas. **Crítica ao Direito Penal Tributário Brasileiro**. Blumenau: Acadêmica, 2007.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. Princípios constitucionais: revisão do conceito no discurso de juristas brasileiros: In: **Conceito de Princípios Constitucionais**. 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: RT, 2002.

FELDENS, Luciano. **Direitos Fundamentais e Direito Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão**: teoria do garantismo penal. 2ªed. rev. ampl. Vários trad. São Paulo: RT, 2006.

FERREIRA DA CUNHA, Maria da Conceição. **Constituição e crime**: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização. Porto: Coimbra, 1995.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ªed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. O Comportamento Criminal e a sua definição: o conceito material de crime. In: **Questões Fundamentais do Direito Penal revisitadas**. São Paulo: RT, 1999. p. 51-85.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. Para uma dogmática do direito penal secundário: um contributo para a reforma do direito penal econômico e social português. In: D'ÁVILA,

Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de (Coords.). **Direito Penal Secundário**: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões. São Paulo: RT, 2006. p. 13-69.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. Prefácio. In: D'ÁVILA, Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de (Coords.). **Direito Penal Secundário**: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões. São Paulo: RT, 2006. p. 5-7.

FISCHER, Octavio Campos. A escola glorificadora da finalidade, contribuições & reforma tributária. **Revista de Direito Tributário da APET** – Associação Paulista de Estudos Tributários, São Paulo, APET, nr. 02, p. 95-112, jun./2004.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal**: parte geral. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

FRAGOSO, Heleno Claudio. O Novo Direito Penal Tributário e Econômico. **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal**, Rio de Janeiro, nr. 12, p. 63-88, jan-mar. 1966.

GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos**: Direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GOMES, Luiz Flavio. Breves Considerações sobre a Impunidade da Criminalidade Não Convencional. In: OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de; CAMPOS, Dejalma de (Coord). **Direito Penal Tributário Contemporâneo**: estudos de especialistas. São Paulo: Atlas, 1995. p. 77-84

GOMES, Luiz Flavio. Sobre a Impunidade da Macro-delinquência Econômica desde a Perspectiva Criminológica da Teoria da Aprendizagem. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, ano 3, nr. 11, p. 166-174, jul/set. 1995.

GRECO, Luis. "Princípio da Ofensividade" e Crimes de Perigo Abstrato - uma introdução ao debate sobre o bem jurídico e as estruturas do delito. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 12, nr. 49. p. 89-147, jul./ago. 2004.

GRINOVER, Ada Pellegrini. A problemática dos interesses difusos. In: GRINOVER, Ada Pellegrini (Coord.). **A Tutela dos Interesses Difusos**. São Paulo: Max Limonad, 1984. p. 29-45.

GULLO, Roberto Santiago Ferreira. **Direito Penal Econômico**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

HARADA, Kiyoshi. Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade pelo Pagamento a Qualquer Tempo. **Revista Jurídica Consulex**, Brasília, nº 192. p. 40-41, 15-jan./2005.

HARADA, Kiyoshi. Evolução legislativa da sanção penal em matéria tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (Coords.).

Direito Penal Tributário. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 211-220.

HARADA, Kiyoshi. Punibilidade em matéria tributária. In: **Direito Financeiro e Tributário.** 8ª ed. São Paulo: Atlas. 2001. p. 507-528.

HASSEMER, Winfried[Wilfried?]. Perspectivas de uma moderna política criminal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, nr. 8. p. 41-51, out-dez/1994.

HEFENDEHL, Roland. El Bien Jurídico como Eje Material de La Norma Penal. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.). **La Teoria Del Bien Jurídico: ¿Fundamento de legitimación de Derecho penal o juego de abalorios dogmático?** Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2007. p. 179-196.

HEFENDEHL, Roland. Las Jornadas desde la Perspectiva de un Partidario del Bien Jurídico. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.). **La Teoria Del Bien Jurídico: ¿Fundamento de legitimación de Derecho penal o juego de abalorios dogmático?** Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2007. p. 409-414.

HICKMANN, Clair Maria. Crime Fiscal: Privilégio do Sonegador. **VII Congresso Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal.** Nov./2000. Disponível na internet: <www.unafisco.org.br/institucional/conaf>. Acesso em: 02/09/2006.

HUGO, Maicon Guedes. **Política Criminal do Direito Penal Tributário:** uma abordagem pela descriminalização substitutiva utilizando o Direito Administrativo Sancionador. Dissertação de Mestrado. UFPR, 2007.

HUNGRIA, Nélson. **Comentários ao Código Penal.** 3ª ed. Vol.1, Tomo 2. Rio de Janeiro: Forense, 1955.

JANCZESKI, Célio Armando. A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, ano IV, nº 23. p. 11-17, jan-fev/2002.

JANCZESKI, Célio Armando. Crimes fiscais: tipo e elementos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (Coords.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: MP Editora, 2005. p. 67-85.

JESUS, Damásio Evangelista de. **Direito Penal:** parte geral. São Paulo: Saraiva, 1985. v 1.

JORGE, Wiliam Wanderley. **Curso de Direito Penal Tributário.** Campinas: Millennium, 2007.

Jose Roberto. **Medidas Provisórias em Matéria Tributária:** As Catilinárias Brasileiras. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

KERN, Alexandre. **O Controle Administrativo nos Crimes contra a Ordem Tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

KOERNER JUNIOR, Rolf. O Arrependimento Posterior: Antes e Depois da Lei n° 7.209, de 1984. **Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, Ajuris, nr. 44. p. 14-24, nov./1988.

KOERNER JUNIOR, Rolf. Processo Criminal Inútil? **Revista do Instituto dos Advogados do Paraná**, Curitiba, Instituto dos Advogados do Paraná, nº 21, 1993. p. 129-144.

LANA, Cícero Marcos Lina. **Crimes de Sonegação Fiscal e o Princípio da Intervenção Mínima**. 2ª ed. Campinas: Impactus, 2007.

LEAL, Rui Barros Farias. A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária e a Função do Direito Penal. **Revista Dialética do Direito Tributário**, São Paulo, nº 121. p. 89-99, out./2005.

LOPES, Rodrigo Fernando de Freitas. **Crime de Sonegação Fiscal: a Crise do Estado como Causa de Exclusão da Culpabilidade**. Curitiba: Juruá Editora, 2002.

LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais**. 3ª ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

LYRA, Roberto. **Criminalidade Econômico-Financeira**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p.110-130.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. Ilícito Tributário. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, nr. 709. p. 287-294, nov./1994.

MACHADO, Luiz Alberto. Dos Crimes contra a Ordem Tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 34, 1985. p. 259-265.

MACHADO, Maíra Rocha; MACHADO, Marta Rodriguez de Assis (Coords.). Política Fiscal e Política Criminal: o Direito Penal nas estratégias arrecadatórias do Estado brasileiro (1990-2006). **Artigos DireitoGV (working papers)**, São Paulo, Fundação Getúlio Vargas. p. 94, jul/2009. Disponível em: <<http://www.direitogv.com.br/AppData/Publication/Working%20paper%2039.pdf>>.

Acesso em: 01/12/2009.

MAGALHÃES, Fernando. Extinção da Punibilidade como Expressão da Desigualdade. **VIII Congresso Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal**. Novembro de 2002. Disponível na internet: <www.unafisco.org.br/institucional/conaf>. Acesso em: 02/09/2006.

MALAREE, Hernan Hormazabal. **Bien Juridico y Estado Social e Democratico de Derecho**: el objeto protegido por la norma penal. 2ª ed. Santiago de Chile: Conour, 1992.

MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p. 169-187.

MARQUES, José Frederico. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975.

MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico** – parte geral. Valência: Tirant lo Blanch, 1998.

MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico**. Valência: Tirant lo Blanch, 2002.

MARTINS, Ives Gandra Silva (Coord.). Crimes contra a Ordem Tributária. In: **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT, 1995.

MARTINS, Ives Gandra Silva. **Da Sanção Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980.

MATOS, Ana Elisa A. D. A Extinção da Punibilidade Mediante Pagamentos nos Crimes Contra a Ordem Tributária. **Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil**, Distrito Federal, nr. 79, v. 23. p. 225-238, 2005.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. 3ªed. São Paulo: RT, 1992.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª ed. 14ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Gustavo Miguez; MESTIERI, João; TROIANELLI, Gabriel Lacerda; MEDINA, Rafael Atalla. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p. 92-109.

MELO, Jose Eduardo Soares de. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro

de Extensão Universitária, 1995. p. 188-210.

MESTIERI, João. **Teoria Elementar do Direito Criminal**. Rio de Janeiro: Sedegra, 1971.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal**: parte geral. 22ª ed. v.1. São Paulo: Atlas, 2005.

MONTE, Elio Lo. El Bien Jurídico en los Delitos Tributários. In: **Principios de Derecho Penal Tributario**. Montevideu, Buenos Aires: Euros Editores, B de F Ltda, 2006.

MUÑOZ CONDE, Francisco. Prólogo. In: MALAREE, Hernan Hormazabal. **Bien Juridico y Estado Social e Democratico de Derecho**: el objeto protegido por la norma penal. 2ª ed. Santiago de Chile: Conour, 1992. p. 3-6(I-IV).

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: **Por um Estado Fiscal Suportável** – estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005. p. 9-39.

NABAIS, José Casalta. Referência ao Direito Penal Fiscal. In: **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2008. p. 443-465.

NABARRETE NETO, André. Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, ano 5, nr. 17. p. 172-179, jan.-mar./1997.

NINO, Carlos Santiago. **La Constitución de la Democracia Deliberativa**. Barcelona, Espanha: Gedisa Editorial, 1996.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1995.

OLSON, Mancur. **A Lógica da Ação Coletiva**. São Paulo: Edusp, 1999.

ORDEIG, Enrique Gimbernat. Presentación. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.). **La Teoria Del Bien Jurídico**: ¿Fundamento de legitimación de Derecho penal o juego de abalorios dogmático? Marcial Pons: Madrid, 2007. p. 11-22.

PACHECO, Angela Maria da Motta. Crimes contra a Ordem Tributária. In: **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 319-333.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários**: uma Visão Prospectiva de sua Despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2004.

PAULA, Rodrigo Francisco de. Repensando a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados e a esquematização formal da regra-matriz de incidência. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, nr. 46. p.195-220, set.-out./2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11ªed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE/RS, 2009.

PIERANGELI, José Henrique; ZAFFARONI, Eugênio Raúl. **Manual de Direito Penal Brasileiro: parte geral**. 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: RT, 2004.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Controle jurisdicional sobre as receitas das contribuições especiais. **Revista Dialética do Direito Tributário**. São Paulo, nr. 142. p. 51-61, jul./2007.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: RT, 1973.

PINTO, Emerson de Lima. **A Criminalidade Econômico-tributária: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem: por uma (re)legitimação do direito penal do estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

POHL, Letícia. **Dignidade penal e carência de tutela penal nos crimes de omissão de recolhimento de tributos**. Dissertação de Mestrado. UFPR, 2003.

POLAINO NAVARETTE, Miguel. **El Bien Juridico en el Derecho Penal**. Sevilha: Universidad de Sevilha, 1974.

POMBO, Nuno. O bem jurídico protegido pela norma incriminadora. In: **A fraude fiscal – a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões**. Coimbra: Almedina, 2007. p. 273-291.

PRADO, Luis Regis. **Crimes contra o ambiente**. São Paulo: RT, 2001.

PRADO, Luis Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**. 5ª ed. São Paulo: RT, 2002. vol.1.

PRADO, Luis Regis. **Direito Penal do Ambiente**. São Paulo: RT, 2005.

PRADO, Luiz Regis (Coord.). **Direito Penal Contemporâneo: Estudos em Homenagem ao Professor José Cerezo Mir**. São Paulo: RT, 2007.

PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico-Penal e Constituição**. 3ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

REALE JUNIOR, Miguel. Despenalização no Direito Penal Econômico: uma terceira via entre o crime e a infração administrativa? **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, nr. 28, 1999. p. 116-129.

REALE JUNIOR, Miguel. Ilícito administrativo e o *jus puniendi* geral. In: PRADO, Luis Regis (Coord.). **Direito Penal Contemporâneo**: estudos em homenagem ao Professor José Cerezo Mir. São Paulo: RT, 2007. p. 93-100.

REALE, Miguel. Criticismo. In: FRANÇA, Limongi (Coord). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 22, p. 1 ss.

RIBAS, Lidia Maria Lopes Ribas. **Direito Penal Tributário** - questões relevantes. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

RÍOS, Rodrigo Sanches. **O Crime Fiscal**. Porto Alegre: Fabris, 1998.

RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos**. São Paulo: RT, 2003.

RÍOS, Rodrigo Sánchez. Reflexões sobre o Delito Econômico e a sua Delimitação. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 775, 2000. p. 432-448.

RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal. In: PODVAL, Roberto (Org.). **Temas de Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Crimes contra a Ordem Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 1995. p. 295-313.

ROXIN, Claus. **A Proteção dos Bens Jurídicos como Função do Direito Penal**. Trad.: André Luís Callegari e Nereu Jose Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 9ªed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A Tutela Penal e as Obrigações Tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. Pagamento e Parcelamento nos Crimes Tributários: A Nova Disciplina da Lei 10.684/2003. **Boletim IBCCRIM**, São Paulo. p. 2-3, set./2003.

SÁNCHEZ, Bernardo José Feijoo. Sobre la crisis de la teoría del bien jurídico: Recensión a Roland Hefendehl (ed.): "La teoría del bien jurídico. ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?". **Revista para el Análisis del Derecho**, Barcelona, . Editorial 2/2008. p. 13, abril/2008. Disponível em: <www.indret.com/es/>. Acesso em: 10/01/2010.

SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. No Sólo Bienes Jurídicos. **Revista para el Análisis del Derecho**, Barcelona, Editorial 3/2009. p. 1, julho/2008. Disponível em:

<www.indret.com/es/>. Acesso em: 10/01/2010.

SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. **A Expansão do Direito Penal**: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SANCTIS, Fausto Martin de. **Direito Penal Tributário**: aspectos relevantes. Campinas: Bookseller, 2006.

SANTOS, José Cláudio dos. Desvio e fraude na obtenção de subsídios e subvenções – uma abordagem crítico-interpretativa do Decreto-lei 28/94. In: VELLOSO, Ricardo Ribeiro (Coord.). **Crimes tributários e econômicos**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 95-133.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **A Criminologia Radical**. 3ª ed. Curitiba: ICPC: Lumen Juris, 2008.

SARLET, Ingo. Constituição e proporcionalidade: o Direito Penal e os direitos fundamentais entre a proibição de excesso e de insuficiência. **Revista de Estudos Criminais**, Porto Alegre, ano 3, nr. 12, 2003. p. 86-120.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2003.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 1ª ed. 5ª reimpr., Curitiba: Juruá, 2008.

SCHÜNEMANN, Bernd. El Principio de Protección de Bienes Jurídicos como Punto de Fuga de los Limites Constitucionales de los Tipos Penales y de su Interpretación. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.). **La Teoría Del Bien Jurídico**: ¿Fundamento de legitimación de Derecho penal o juego de abalorios dogmático? Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2007. p. 197-226.

SILVA, Jose Afonso da. Direito de Igualdade. In: **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 21ª ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. Cap. III, p. 210-228.

SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **Direito Penal Econômico como Direito Penal de Perigo**. São Paulo: RT, 2006.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **Direito Penal Supra-individual**: interesses difusos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Tutela Penal dos Interesses Difusos**. São Paulo: Atlas, 2000.

SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de. **Bem Jurídico-Penal e Engenharia Genética**

Humana: Contributo para a Compreensão dos Bens Jurídicos Supra-Individuais. São Paulo: RT, 2004.

STRECK, Lenio Luiz. O Estado Democrático de Direito: procedimentalismo versus substancialismo e os obstáculos representados pelo paradigma do modo (modelo) de produção do Direito e do paradigma epistemológico da filosofia da consciência. In: **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise:** uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 4^a.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. Cap. 2, p. 33-60.

TANGERINO, Davi Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. Estado, Economia e Direito Penal: o Direito Penal Tributário no liberalismo, no *welfare state* e no neoliberalismo. In: TANGERINO, Davi Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (Coords.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 21-43.

TAVARES, Juarez Estevão Xavier. **Bien Jurídico y función em Derecho Penal.** Buenos Aires: Hammurabi, 2004.

TAVARES, Juarez. Critério de seleção de crimes e cominação de penas. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, número especial de lançamento, 1992. p. 75-87.

TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal.** Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

TIPKE, Klaus. Sanciones Penales y Moral Tributária del Estado y del Contribuyente. In: **Moral Tributária del Estado y de los Contribuyentes.** Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid : Marcial Pons, 2002. p. 129-143.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal.** 5^a. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

TÓRTIMA, Jose Carlos. Despenalização do Delito Fiscal? In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções Penais Tributárias.** São Paulo: Dialética, 2005. p. 476-483.

TÓRTIMA, José Carlos. O Objeto da Tutela Jurídica nos Crimes Fiscais. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito Penal Empresarial.** São Paulo: Dialética, 2001. p. 139-148.

TRÊS, Celso Antonio. **Brasil é o Paraíso de Al Capone, mostra Consenso.** **Revista Consultor Jurídico**, 31 de março de 2004. Disponível na internet: <<http://conjur.estadao.com.br//static/text/22684,2>>. Acesso em: 02/09/2006.

VIEIRA, Jose Roberto. A Noção de Sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, v.33, 2000. p. 53-64.

VIEIRA, Jose Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI:** texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

VIEIRA, Jose Roberto. A Semestralidade do PIS: Favos de Abelha ou Favos de Vespa? **Revista Dialética do Direito**, São Paulo, nr. 83. p. 89-93, ago./2002.

VIEIRA, Jose Roberto. Apropriação Indébita Tributária no IPI e no ICMS: Vislumbres de um Estado “Shylock”. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Pres.); SANTI, Eurico Marcos Diniz de e SOUZA, Pricila (Coords.). **Direito Tributário, Linguagem e Método**: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual. São Paulo: Noeses, 2008. p. 487-549.

VIEIRA, Jose Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: estudos em homenagem ao Professor Jose Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 594-642.

VIEIRA, Jose Roberto. Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e Não Ululantes. In: FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais: Propostas de Efetividade**. Curitiba: Juruá, 2006. p. 181-217.

VIEIRA, Jose Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: Uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi e ZILVETI, Fernando Aurelio (Coords.). **Tributação das Empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 157-196.

VIEIRA, Jose Roberto. **Medidas Provisórias em Matéria Tributária**: As Catilinárias Brasileiras. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

VIEIRA, Jose Roberto. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: A Insólita Opção Estatal pelo “Viver Perigosamente”. In: BARRETO, Aires Fernandino et al. **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 317-373.

VIEIRA, Jose Roberto. Princípios Constitucionais e Estado de Direito. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº 54, 1990. p. 95-104.

WEBER, MAX. Teoria das Categorias Sociológicas (Primeira Parte). In: **Economia e Sociedade**: fundamentos da sociologia compreensiva. 5ª ed. São Paulo: UNB, 2004. v. 1, Cap. I, p. 3-35.

WOHLERS, Wolfgang. Las Jornadas desde la Perspectiva de un Escéptico Del Bien Jurídico. In: HEFENDEHL, Roland (Ed **La Teoria Del Bien Jurídico**: ¿Fundamento de legitimación de Derecho penal o juego de abalorios dogmático? Marcial Pons: Madrid, Barcelona, 2007. p. 403-408.

DOCUMENTOS CONSULTADOS

BRASIL. Código Penal (CP). Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: < <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 10/01/2010.

BRASIL. Código Tributário Nacional (CTN). Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 10/01/2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (CF). De 05 de outubro de 1988. Disponível em: < <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 10/01/2010.

BRASIL. Decreto nº 6.583, de 29 de setembro de 2008. Promulga o Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, assinado em Lisboa, em 16 de dezembro de 1990. Disponível em: < <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 10/01/2010.

BRASIL. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 10/01/2010.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 10/01/2010.

BRASIL. Lei 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 10/01/2010.

BRASIL. **Projeto de Lei da Câmara nº 126/95**. Emenda aditiva 33/95, de 31 de outubro de 2005. Deputado Luis Roberto Ponte. Arquivo do Senado Federal.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 126/95**. Emenda Supressiva 07/95, de 30 de novembro de 2005. Senador Carlos Patrocínio. Emenda Supressiva 11/95, de 30 de novembro de 2005. Senador Eduardo Suplicy. Arquivo do Senado Federal.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 913/95**. 2º. Parecer do Relator – Comissão de Finanças e Tributação, 31 de outubro de 1995. Deputado Antonio Kandir. Arquivo do Senado Federal.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 1606/2007**. Deputado João Campos. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 30/11/2009.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 3263/2004**. Deputado Fernando Lopes. Apensado ao PL

46/1999. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 30/11/2009.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 3670/2004**. Deputado Paulo Rubem Santiago. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 30/11/2009.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 46/1999**. Deputado Milton Temer. Desarquivado a pedido do Dep. Arlindo Chinaglia, em 25/2/2007. Apensado o PL 6057/2009, em 25/9/2009. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 30/11/2009.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 48/1999**. Deputado Arlindo Chinaglia. Apensado ao PL 46/1999. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 30/11/2009.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 6057/2009**. Deputado Victorio Galli. Apensado ao PL 46/1999. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/proposicoes>>. Acesso em: 30/11/2009.

DICIONÁRIO. **Moderno Dicionário da Língua Portuguesa - UOL Michaelis**. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>>. Acesso em: 02/09/2009.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **Monografia Jurídica**. 7ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2006. (Série Métodos em Direito – v.1).

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Sistema de Bibliotecas. **Citações e notas de rodapé**. 2ª ed. Curitiba: Editora UFPR, 2007. (Normas para apresentação de documentos científicos, 3).

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Sistema de Bibliotecas. **Redação e editoração**. 2ª ed. Curitiba: Editora UFPR, 2007. (Normas para apresentação de documentos científicos, 9).

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Sistema de Bibliotecas. **Referências**. 2ª ed. Curitiba: Editora UFPR, 2007. (Normas para apresentação de documentos científicos, 4).

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Sistema de Bibliotecas. **Teses, dissertações, monografias e trabalhos acadêmicos**. 2ª ed. Curitiba: Editora UFPR, 2007. (Normas para apresentação de documentos científicos, 2).